MANFRED te NEUES

Betriebswirtschaftliche Fragen bei der Angliederung von Verlagen an Betriebe des Flachdrucks

1962

Betriebswirtschaftliche Fragen bei der Angliederung von Verlagen an Betriebe des Flachdrucks

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von

MANFRED TE NEUES
Kempen-Niederrhein

1962

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Referent: Professor Dr. Rolf Rodenstock
Korreferent: Professor Dr. Robert Nieschlag
Tag der mündlichen Prüfung: 18. Dezember 1962

Seite

Vorwort 1

1. Kapitel: Druck und Verlagsgewerbe 5

1. Abschnitt: Der Flachdruck 5
2. Abschnitt: Das Verlagswesen 26
3. Abschnitt: Die Kombination zwischen Druck und Verlag 29

2. Kapitel: Die Motive für die Angliederung 36

1. Abschnitt: Der Beschäftigungsausgleich 36
I. Allgemeines 36
II. Das Kostenbild der Druckerei 38
III. Die Auswirkung von Beschäftigungsschwankungen auf die Gesamtkosten 41
IV. Der Einfluß der zusätzlichen Verlagsaufträge auf das Kostenbild 45
V. Auswertung 47

2. Abschnitt: Das akquisitorische Potential 48
I. Die Qualität 49
II. Das eigene Verlagswerk 51
III. Die erleichterte Beschaffung 51
IV. Die Verbindung zum Ausland 52
V. Die Auswirkungen der Präferenzen 52

3. Kapitel: Die Angliederung des Verlages an den Flachdruckbetrieb 54

1. Abschnitt: Die rechtlichen, steuerlichen und organisatorisch-wirtschaftlichen Gegebenheiten 54
I. Die rechtlichen Gegebenheiten 55
a) Verlagsaufbau innerhalb der Druckerei 55
b) Die eigene Verlagsfirma 55
II. Die steuerlichen Gegebenheiten 60
a) Verlagsaufbau innerhalb der Druckerei 60
b) Die eigene Verlagsfirma 61

Seite

III. Die organisatorischen und wirtschaftlichen Gegebenheiten 64
a) Getrennter Verlagsstandort 65
b) Gemeinsamer Standort 69
IV. Die günstigste Form der Angliederung 72

2. Abschnitt: Die finanziellen Gegebenheiten 74

I. Die Ermittlung des Kapitalbedarfs 74
II. Die Kapitalquellen für die Erweiterungsfinanzierung 92

3. Abschnitt: Die absatzpolitischen Gegebenheiten 97

I. Die Produktgestaltung 97
II. Die Absatzmethode 101
III. Die Preispolitik 103
IV. Die Werbung 115
V. Zusammenfassung 116

4. Abschnitt: Der Aufbau des Rechnungswesens 117

I. Die Organisation der Buchhaltung 119
II. Organisation und Methode des Betriebsabrechnungsbogens 125
III. Die Grundlagen für die Kalkulation 134
IV. Die kurzfristige Erfolgsrechnung des Verlages 150

5. Abschnitt: Die Beurteilung der Bilanz 154

I. Einführung 154
II. Die Posten der Bilanz 156
III. Die Bewertung der Bilanzposten 157
IV. Bilanzanalyse 171

Seite

4. Kapitel: Das Ergebnis der Untersuchung 176

1. Abschnitt: Die Betriebe des Flachdrucks 176
2. Abschnitt: Die Angliederung von Verlagen 178

Abbildungen V
Literaturverzeichnis VI - IX
Stichwortverzeichnis X - XIII

Abbildungen

1.)	Schema der Druckverfahren	vor Seite	5
2.)	Organisationsplan	" "	23
3.)	Kostenarten pro Quartal bei verschiedenen Beschäftigungsgraden	" "	39
3a)	Variable Kosten	" "	39
4.)	Stückkosten, Gesamtkosten, Grenzkosten	" "	41
5.)	Stückkostenkurve	" "	43
6.)	Gesamtkostenkurve	" "	45
7.)	Jahresrentabilität	" "	45
7a)	Ertragsverteilung	" "	45
8.)	Außerordentlicher Finanzplan	" "	79
9.)	Fiktive Erfolgsrechnung	" "	89
9a)	Rentabilität des Drucksektors mit angegliedertem Verlag	" "	89
10.)	Kontenplan	" "	121
11.)	Quartalsbuchung für Betriebsabrechnung	" "	123
12.)	Betriebsabrechnungsbogen	" "	127
13.)	Bilanzen	" "	155
14.)	Finanzierung der Bilanz	" "	171

Vorwort

Gegenstand des Themas ist der Zusammenschluß eines Druckereibetriebes mit einem Verlagsunternehmen. Da Druck und Verlag als Auftragnehmer und Auftraggeber wirtschaftlich verbunden sind, handelt es sich um eine vertikale Kombination.

Zur Bestimmung der Begriffe werden zunächst "Flachdruck" und "Verlag" charakterisiert.

Der Flachdruck gehört neben Buch- und Tiefdruck zu den bekannten und verbreiteten Druckmethoden. Das Verfahren wurde am Ende des 18. Jahrhunderts zunächst in der Form des Steindrucks entwickelt und wird heute überwiegend als Offsetdruck betrieben. Der Anteil des Flachdrucks am Umsatz der graphischen Industrie hat sich in den letzten Jahren ständig vergrößert.

Das Verlagsgewerbe ist seit jeher mit dem Druckgewerbe eng verbunden, da es graphische Erzeugnisse plant, zusammenstellt und die Herstellung der Verlagswerke durch graphische Betriebe besorgen läßt.

Der Verfasser ist seit fünfzehn Jahren mit einem Flachdruckbetrieb verbunden. Er mußte feststellen, daß zwei Tatbestände die Rentabilität des Unternehmens ungünstig beeinflussen: Einmal gelang es vielfach nicht, in einer Fertigungsabteilung schon fest eingeteilte Druckaufträge, die ohne Verschulden der Druckerei kurzfristig zurückgestellt werden mußten, durch andere Druckarbeiten zu ersetzen, so daß Stillstände auftraten. Zum anderen haben sich mehrmals saisonale Beschäftigungsrückgänge ergeben.

Diese Arbeit hat die betriebswirtschaftlichen Fragen zum Gegenstand, die entstehen, wenn ein Betrieb des Flachdrucks zum internen Ausgleich der Beschäftigungsschwankungen einen Verlag angliedert, der mit Verlagsaufträgen der Druckerei hilft, die plötzlichen Beschäftigungslücken und die Perioden saisonalen Beschäftigungsrückgangs zu überbrücken.

Bei der Behandlung des Themas sind folgende Fragen zu untersuchen und zu beantworten:

a) Erfüllt ein Flachdruckbetrieb die Voraussetzungen für die Angliederung eines Verlages?

b) Wie ist der Einfluß der Beschäftigungsschwankungen auf den Flachdruckbetrieb, und welche anderen Motive sind für die Angliederung maßgebend?

c) In welcher Form sollte eine Angliederung erfolgen, und welche betriebswirtschaftlichen Fragen treten auf?

d) Ist die Angliederung betriebswirtschaftlich zweckmäßig?

Zu a) Die Beantwortung der ersten Frage erfolgt im 1. Kapitel, in dem das Erscheinungsbild der Branche, die Flachdrucktechnik und die Organisation eines Flachdruckbetriebes dargestellt werden und das Verlagswesen zunächst im grundsätzlichen behandelt wird. Im Anschluß daran soll ein kurzer Rückblick darüber Aufschluß geben, welche Kombinationen zwischen Druck und Verlag es gibt, wie sie entstanden sind, und wie die Verhältnisse im Flachdruck - verglichen mit anderen Druckverfahren - liegen. Abschließend werden die auf Grund der vorangegangenen Untersuchungen gewonnenen Erkenntnisse verwertet. Der Flachdruckbetrieb eignet sich auf Grund seiner technischen Verfahrenweise für die Fertigung

bestimmter Verlagserzeugnisse, so daß nur diese Gegenstand der Betrachtung sind. Zur Abgrenzung und Erläuterung dient die Darstellung der anderen verbreiteten Druckverfahren.

Zu b) Im 2. Kapitel wird zunächst festgestellt, welche besonderen Probleme den Flachdruckbetrieb berühren. Der technische Fortschritt hat auch im Flachdruck eine wachsende Kapitalausstattung zur Folge, die auf Kosten- und Erlösstruktur der Betriebe nachhaltig einwirkt, besonders dann, wenn die Beschäftigungslage der Flachdruckbetriebe infolge unterschiedlicher Absatzverhältnisse während des Jahres erheblichen Schwankungen unterworfen ist. Es ist darüber hinaus von Bedeutung, daß die Betriebe mit hohen Personalkosten belastet sind, weil das Verfahren des Flachdrucks und der Vertrieb seiner Erzeugnisse qualifizierte Fachleute beanspruchen.

Somit besteht die Aufgabe des 2. Kapitels darin, das Kostenbild eines Betriebes unter Berücksichtigung sich ergebender Beschäftigungsschwankungen zu analysieren und anhand von Beispielen zu untersuchen, welches zusätzliche Fertigungsvolumen bereitgestellt werden muß, um die Beschäftigung auszugleichen und damit Kosten- und Erlössituation günstig zu beeinflussen. In diesem Zusammenhang wird auch auf den Einfluß eines Verlages in den Bereichen Beschaffung, Fertigung und Vertrieb hingewiesen.

Zu c) Im 3. Kapitel wird zunächst die Frage untersucht, in welcher Form eine Angliederung mit dem Ziel möglich ist, eine Kombination zu finden, die gleichermaßen den rechtlichen, steuerlichen und organisatorischen Wünschen oder Notwendigkeiten entspricht. Die günstigste Kombinationsform dient als Modell für die anschließenden betriebswirtschaftlichen Untersuchungen.

Die Erweiterungsfinanzierung des kombinierten Betriebes, die Absatzpolitik für die Verlagserzeugnisse und die Eingliederung in das betriebliche Rechnungswesen sind betriebswirtschaftliche Fragen, deren Behandlung notwendig ist. Zum Abschluß des Hauptteils werden die Auswirkungen einer Verlagsangliederung auf das Bilanzbild des Flachdruckbetriebes dargestellt.

Zu d) Die Frage nach der Zweckmäßigkeit der Angliederung im betriebswirtschaftlichen Sinne wird - im Anschluß an die vorangegangenen Untersuchungen - im 4. Kapitel beantwortet.

Die aufgezeigten Probleme berühren eine Vielzahl von Flachdruckbetrieben, die bemüht sein müssen, einen Ausgleich für Beschäftigungsschwankungen zu finden, um Einbußen an Rentabilität entgegenzuwirken.

Der Verfasser möchte zeigen, welche Auswirkungen auf Wirtschaftlichkeit und Rentabilität eines Flachdruckbetriebes die Angliederung eines Verlages hat.

BUCHDRUCK

FLACHDRUCK

TIEFDRUCK

druckend

nicht druckend

1. SCHEMA DER DRUCKVERFAHREN

1. Kapitel:

Druck- und Verlagsgewerbe

1. Abschnitt: Der Flachdruck

Abgrenzung zu anderen Verfahren

Der Druckvorgang in einer Druckmaschine entsteht durch Einwalzen der Druckform mit Farbe und ihrer Übertragung auf Papier. Jede Druckform enthält zwei Partien: Die abzubildenden und die nicht auf Papier zu übertragenden. Alle Druckverfahren unterscheiden sich im wesentlichen durch die unterschiedliche Lage der druckenden zu den nicht druckenden Teilen der Druckform.

Hochdruck (auch Buchdruck bezeichnet) und Tiefdruck sind neben dem Flachdruck die am meisten verbreiteten Druckverfahren.[1] Die jeweilige Bezeichnung bezieht sich auf die druckenden Teile der Druckform. Diese stehen im Hochdruck erhaben, im Tiefdruck vertieft und im Flachdruck mit den nicht druckenden Teilen in einer Ebene.[2]

---

1) Die darüber hinaus betriebenen Druckmethoden sind überwiegend mit einem dieser Verfahren verwandt. So stehen z.B. im Anilindruck, Tapetendruck, Holz- und Linolschnitt die druckenden Teile hoch, so daß sie dem Hochdruck ähnlich sind, während bei Radierung und Kupferstich die druckenden Teile vertieft liegen, und der Lichtdruck seinem Wesen nach ein Flachdruckverfahren ist. Keinen Zusammenhang mit Hoch-, Tief- oder Flachdruck haben nur wenige Verfahren, wie z.B. Siebdruck und Bromsilberdruck.

2) vergl. Abb. 1 vor Seite 5

Im Hochdruck (Buchdruck) kann die Form

im Handsatz durch die Zusammenstellung von Buchstaben aus Blei,
im Maschinensatz durch gegossene Buchstaben oder Zeilen und
mit Hilfe von Klischees für die bildhaften Darstellungen hergestellt werden.

Der Handsatz findet Verwendung bei Formularen, Briefbogen und wissenschaftlichem Satz, während dem Maschinensatz der sogenannte glatte Text, wie etwa bei Büchern, Zeitungen u.a. vorbehalten ist, wobei Überschriften, eingestreute Unterbrechungen, wie Formeln und dergl., vorwiegend im Handsatz hergestellt werden.

Die Herstellung eines Klischees erfolgt nach einer bildhaften Vorlage. Es kann sich um eine fotografische Abbildung (schwarz-weiß, farbig), um eine zeichnerische Darstellung oder um eine Zusammenstellung beider Möglichkeiten, etwa für werbliche Zwecke, handeln. Die Bildelemente des fotografisch nach der Vorlage gewonnenen Filmes werden nach Retusche des Filmmaterials auf eine Metall- oder Kunststofform übertragen, die - entsprechend bearbeitet - Teil der Druckform wird. Jede zur Darstellung benötigte Farbe erfordert eine eigene Druckform.

In der Buchdruckmaschine kommt das Papier unmittelbar mit der Form in Berührung und durchläuft bei einem Einfarbenaggregat für einseitigen Druck - wie im Buchdruck überwiegend verwendet - die Maschine sooft, wie Farben benötigt werden. Für eine beidseitige vierfarbige Form sind demnach 8 Druckgänge erforderlich.

Da eine Zweifarbenmaschine zwei Formen für zwei verschiedene Farben aufnehmen kann, würde diese Arbeit in vier Durchgängen zu bewältigen sein.

Neben dem Bogenbuchdruck, der vierseitig beschnittene Papierbogen bedruckt, ist der Rotationsdruck verbreitet. Das Papier wickelt sich von einer Rolle ab und läuft als Bahn durch die Rotationsmaschine, an deren Ende Verarbeitungsgeräte in Tätigkeit sind. Das Rotationsprinzip wird vornehmlich bei der Herstellung der Zeitungen und für Spezialfertigungen angewendet.

Auch der Tiefdruck wird in Bogen- und Rotationsmaschinen betrieben; der Bogentiefdruck hat jedoch nur eine geringe Verbreitung. Die Druckform besteht in beiden Fällen bei modernen Maschinen aus einem Kupferzylinder. Eine direkte Zusammenstellung der Druckform, wie sie bei einer etwa aus einem Handsatz bestehenden Buchdruckform möglich ist, fällt fort. Aus den im fotografischen Prozeß gewonnenen Negativfilmen werden nach manueller Bearbeitung Positivfilme hergestellt, deren Zeichnung auf ein Spezialpapier (Pigmentpapier) kopiert wird. Dieses Pigmentpapier wird auf den Kupferzylinder aufgestrichen, und in einem Ätzprozeß wird das Kupfer angegriffen und vertieft. Die Zeichnung auf dem Pigmentpapier bewirkt, daß die Ätze auf das Kupfer partiell unterschiedlich einwirkt und der Grad der Tieflegung - der Bildvorlage entsprechend - bestimmbar ist. Je tiefer die Ätzung des Kupfers, desto mehr Farbe bleibt beim Druckprozeß in den Vertiefungen haften und desto intensiver ist der Druck. Ein Rakel[1] streicht die überschüssige Farbe vom Kupferzylinder ab, so daß das Papier nur durch die in den tiefliegenden Stellen des Zylinders verbleibende Farbe eingefärbt werden kann.

---

1) s. Stichwortverzeichnis S. XII

Die Branche

Entwicklung:

Das im Jahre 1796 von Alois Senefelder in der Form des Steindrucks erfundene Flachdruckverfahren erlangte nach Überwindung technischer Schwierigkeiten gewisse Bedeutung, konnte jedoch nicht die große Verbreitung des von Gutenberg (1380 - 1440) erfundenen Buchdrucks gewinnen.

Der Steindruck verliert heute wegen unrationeller Arbeitsweise und geringerer Produktion mehr und mehr an Interesse. Der Zinkdruck, der als Weiterentwicklung des Steindrucks um die Jahrhundertwende entstand, hat nie eine entsprechende Verbreitung erlebt, zumal der 1904 von Kaspar Hermann erfundene Offsetdruck einen so entscheidenden technischen Fortschritt auf dem Gebiet des Flachdrucks darstellte, daß die beiden Vorgänger bald überflügelt wurden.

Die folgenden Tabellen zeigen die Entwicklung durch Vergleich der Jahre 1939 und 1957, in denen eine Erhebung über die maschinelle Ausstattung aller graphischen Betriebe in Deutschland durchgeführt wurde. Der Aussagewert ist deshalb groß, weil nicht nur die Anzahl der Druckmaschinen aufgeführt ist, sondern daneben ein Kapazitätsvergleich stattfand. Jede Maschine erhielt nach Größe, Anzahl der Farbwerke (Ein- und Mehrfarbenmaschinen[1]) und Produktionsleistung eine Wertzahl. Einer großen Steigerung der Offsetkapazität steht eine erhebliche Verminderung der Kapazität bei Stein- und Zinkdruck gegenüber. Leider wurden die beiden letzteren mit dem Lichtdruck[2] gemeinsam statistisch ausgewiesen.

---

1) s. Stichwortverzeichnis S. XII (Offsetmaschinen)
2) s. Stichwortverzeichnis S. XI

Maschinenkapazität im Flachdruck[1]

Jahr	Bogenoffsetmaschinen		prozentuale Entwicklung	Stein-, Zink- (Lichtdruck)-maschinen		prozentuale Entwicklung
	Zahl	Kapazitätswert		Zahl	Kapazitätswert	
1939[2]	578	1572,7	100	659	723,7	100
1957	1194	3775,2	246	302	169,7	22

In diesem Zusammenhang ist das Alter der Maschinen bedeutungsvoll, weil es den Trend der Entwicklung erkennen läßt. Bei Stein-, Licht- und Zinkdruckmaschinen ist eine beträchtliche Überalterung festellbar, so daß angenommen werden muß, daß die im Kriege zerstörten Anlagen nicht durch neue Maschinen ersetzt wurden, und die Vermutung naheliegt, daß die Unternehmungen die kalkulatorischen Abschreibungserlöse aus den noch verbliebenen Steindruck- und Zinkdruckmaschinen auf anderen Produktionsgebieten investiert haben.[3]

Alter der Maschinen im Flachdruck[1]
(Stand 1957)

Jahr	Bogenoffsetmaschinen	Stein-, Zink- einschl. Lichtdruckmaschinen
Baujahr bis 1930	8,7 %	84,9 %
1931 - 1947	19,9 %	5,8 %
1948 - 1957	71,4 %	9,3 %

1) vorgelegt von der Arbeitsgemeinschaft der Graphischen Verbände des Deutschen Bundesgebietes e.V., Wiesbaden 1958
2) die Zahlen beziehen sich auf das Gebiet der Bundesrepublik und Westberlin
3) Es darf angenommen werden, daß die Erlöse vornehmlich im Offsetdruck angelegt wurden.

Obwohl Stein- und Zinkdruck als Flachdruckverfahren somit heute nahezu bedeutungslos geworden sind, verwendet der Verfasser zur Kennzeichnung des I n d u s t r i e z w e i g e s den Begriff "Flachdruck" und nicht die Bezeichnung "Offsetdruck", um damit der herrschenden Terminologie zu folgen.

Der überragenden Bedeutung des Offsetdrucks im Rahmen des Flachdrucks entsprechend, beziehen sich die Untersuchungen dieser Arbeit auf die technischen und betriebswirtschaftlichen Vorgänge in Offsetdruckereien, und die Angliederung eines Verlages an einen derartigen Betrieb ist Gegenstand des Themas.

Die Branche heute:

In Verbindung mit der wachsenden Bedeutung des Offsetdrucks innerhalb des Flachdrucks ist im Gesamtbild des graphischen Gewerbes der Anteil des Flachdrucks ständig gestiegen. Aus der folgenden Tabelle über den Umsatzanteil des Flachdrucks am Gesamtumsatz des Gewerbes ist der Trend dieser Entwicklung erkennbar.

Umsatzanteil des Flachdrucks[1]

Jahr	Umsatz graphisches Gewerbe in Mio DM	Umsatz Flachdruck in Mio DM	Anteil Flachdruck-umsatz in %
1955	2305	425	18,4
1956	2565	476	18,6
1957	2971	591	19,9
1958	3265	679	20,8
1959	3509	728	20,8
1960	3961	864	21,8

1) Aus den Jahresberichten der Arbeitsgemeinschaft der Graphischen Verbände des Deutschen Bundesgebietes e.V., Wiesbaden. (Der genaue Anteil wird erst seit 1955 ermittelt.)

Aus den statistischen Veröffentlichungen sind zwar die vorgenannten Umsatzzahlen nach Sparten (Buch-, Tief-, Flachdruck) getrennt zu entnehmen, nicht aber eine entsprechende Verteilung hinsichtlich der Beschäftigten und Betriebe. Von seiten des Verbandes werden deshalb nur Anhaltswerte für den Bereich des Flachdrucks gegeben. In ca. 300 Flachdruckbetrieben der Bundesrepublik und Westberlin sollen ca. 30.000 Arbeitnehmer tätig sein.[1]

Die durchschnittliche Belegschaft der Betriebe beträgt somit ca. 100 Arbeitnehmer, der durchschnittliche Jahresumsatz muß mit ca. 2,8 Mio DM angenommen werden.

Im Zusammenhang mit der Größenordnung industrieller Betriebe besteht keine einheitliche Terminologie. Müller[2] zählt Betriebe ab 200 Personen zu Großbetrieben, Faust[3] erst solche ab 10 Mio Jahresumsatz, den die größeren Betriebe der Branche erreichen oder überschreiten. Wenn er jedoch die Großbetriebe näher

---

1) Viele Betriebe betreiben zwei oder mehr Druckverfahren. Wenn es auch in derartigen Fällen möglich ist, die Umsätze getrennt auszuweisen, kann die Frage nach der Spartenzugehörigkeit häufig nicht genau beantwortet werden. Ähnlich liegen die Verhältnisse, wenn die Zahl der Arbeitnehmer - getrennt nach Sparten - ermittelt werden soll. Wenn auch die Facharbeiterschaft in solchen Fällen überwiegend nur auf einem Gebiet tätig ist, gilt dies nicht für das Verarbeitungs-, Verwaltungs- und Vertriebspersonal.

   Von seiten des Verbandes blieben bei den oben erwähnten Zahlen die Kleinstbetriebe unberücksichtigt. Dies gilt sowohl für die Zahl der Betriebe als die der Arbeitnehmer.

2) Müller, H. Der Begriff des gewerblichen Mittelstandes in der internationalen Praxis, Kongreßakten Madrid, Seite 70, in Albrecht, Carl, Dem Mittelstand eine Chance, Frankfurt a.M. 1959, Seite 29

3) Faust, Hans, Großunternehmen und Mittelstand, Der Volkswirt 12. Jahrgang Nr. 48, 29.11.1958

erläutert und sich mit Fragen der finanziellen Konzentration auf dem Wege der Konzernbildung beschäftigt und damit offensichtlich großindustrielle Unternehmungen meint, deren Umsatz ein Vielfaches von 10 Mio DM ausmacht, gehört der Flachdruck nicht dazu. Dies würde auch den Ausführungen des Bundeswirtschaftsministeriums entsprechen[1], welches Mittelstand und Großindustrie gegenüberstellt, um lediglich diese beiden Gruppen in bezug auf ihre Zinsbelastungen zu untersuchen, wobei Betriebe des Flachdrucks offensichtlich als zum Mittelstand gehörig angesehen werden.

Mangels eindeutiger Klassifizierung in Literatur und Praxis werden die Betriebe des Flachdrucks zweckmäßig als industrielle Mittelbetriebe bezeichnet. Als Aktiengesellschaften werden lediglich einige graphische Großbetriebe geführt, die mehrere Druckmethoden ausüben und damit nicht zu den Betrieben des Flachdrucks im Sinne des Themas gezählt werden dürfen. Die Mittelbetriebe des Flachdrucks bestehen also als Einzel-, Personal- und Kapitalgesellschaften, letztere in Form der GmbH.

Erzeugnisse und Absatzmärkte:

Die Erzeugnisse der Branche sind wie folgt zu gliedern:

Werbedrucksachen
Affichen[2], Broschüren, Kalender, Kataloge, Prospekte, Schaufensterdekorationen, Serienbilder und Alben, Stellplakate aller Art[1]

Verpackung und Verpackungszubehör
Einwickler, Etiketten, Faltschachteln aller Art, Weichpackungen (für Zigaretten, Schokolade a.a.)

---

1) Handelsblatt Nr. 148 vom 18.12.1957
2) vergl. Stichwortverzeichnis Seiten X und XIII

Sonstige Drucksachen
Atlanten, Auto- und Straßenkarten, Stadt- und sonstige Pläne, Bilderbücher, Briefbogen, Buchumschläge und -Abbildungen, Kunstblätter, Lehrtafeln, Notendruck, Post- und Glückwunschkarten, Bücherdruck.

Der Flachdruck beliefert zwar die gesamte Industrie, den Handel, das Verlagsgewerbe und die Behörden, er findet jedoch seinen entscheidenden Absatzmarkt bei der Markenartikelindustrie, und zwar für Verpackungsmittel und Werbedrucksachen. Wesentlich unterstützt durch die Verbreitung der Selbstbedienung im Einzelhandel, geht der Trend dahin, das Sortiment fertig verpackter Waren zu vergrößern und das Verkaufsgespräch durch intensive Verbraucherwerbung abzulösen. Von dieser Entwicklung werden als Auftraggeber vor allem Unternehmungen betroffen, die Seifen, Kosmetika, Waschmittel, Nahrungs- und Genußmittel, Getränke etc. als Markenartikel erzeugen und vertreiben.

Die weitere Gruppe der Markenartikelindustrie, an deren Belieferung der Flachdruck maßgeblich beteiligt ist, besteht aus Unternehmungen, die folgende Güter herstellen: Fahrzeuge, Fahrzeugzubehör, Treibstoffe, Pharmazeutika, Maschinen und Apparate für den privaten Bereich (u.a. Fotogeräte und Filme, Wasch- und Küchenmaschinen).

Der Anteil der Druckverfahren an Werbe- und Verpackungsdrucksachen war 1958 wie folgt:[1]

---

1) Der Polygraph, Frankfurt a.M., 14-59, Seite 631

Druckverfahren	Werbung	Verpackung
Hochdruck	46,9 %	18,9 %
Tiefdruck	23,5 %	2,4 %
Flachdruck	29,6 %	78,7 %
	100,0 %	100,0 %

Die Technik

Der Fertigungsablauf:

Der Fertigungsprozeß im Offsetdruck beginnt in der Fertigungskostenstelle "Fotografie" (Reproduktion), deren Einrichtung im Prinzip der eines fotografischen Ateliers entspricht, nur sind die Apparaturen auf die drucktechnischen Erfordernisse ausgerichtet und weichen in ihrer Größe vom üblichen erheblich ab. So hat z.B. eine Kamera für eine Platten- oder Filmgröße von 100 x 100 cm eine Länge von ca. 9 m.

Die druckmäßige Wiedergabe einer jeglichen bunten Abbildung geht auf die Tatsache zurück, daß sich sämtliche dem Auge wahrnehmbaren Farbtöne begrifflich durch die Kombination der drei Grundfarben Gelb, Rot und Blau wiedergeben lassen. So ist es die Aufgabe des Reproduktionsfotografen, die Anteile der drei Grundfarben für jedes Bilddetail durch die fotografische Aufnahme zu gewinnen.

Da jede Grundfarbe sich mit ihrer Komplementärfarbe zu Schwarz addiert, wird vor das Objektiv ein Filter

in der jeweiligen Komplementärfarbe vorgeschaltet. So wird z.B. der Auszug für die Wiedergabe der Rotanteile des Originals durch die Vorschaltung eines grünen Filters gewonnen. Der grüne Filter läßt die Rotanteile des Originals als Schwarz erscheinen, so daß ein Negativ entsteht, auf dem diese - je nach Stärke des Farbanteils - mehr oder weniger transparent erscheinen, während die nicht roten Farbanteile des Originals - wie die Weißpartien bei der Schwarz-Weiß-Fotografie - nicht oder nur begrenzt abgebildet werden. Die so gewonnenen Negativfilme bedürfen in der Lithografie einer manuellen Korrektur, soweit die Abbildungsfehler nicht schon bei den Farbauszügen durch die Verwendung neuartiger Methoden ausgeschaltet wurden.

Von den Negativen werden Positivfilme hergestellt, und zwar unter Einschaltung eines Rasters, der das Bild auf dem Film je nach Schwärzungsgrad in Punkte verschiedener Größe auflöst. Dadurch wird ermöglicht, Tonwertunderschiede druckmäßig wiederzugeben.[1] Auch die Positivfilme sind lithografisch zu korrigieren. Die Arbeit des Lithografen verlangt ein besonderes Gefühl für Tonwerte und erfordert eine entsprechende manuelle Geschicklichkeit. Die Montageabteilung besorgt, dem Druckbogen entsprechend, das Einpassen[2] und die Zusammenstellung der einzelnen Diapositivfilme[2], die Montage wird in der Kopie auf eine Metallplatte kopiert, nachdem vorher in der Schleiferei die Vorbehandlung dieser Platten erfolgte. Die Platten, bestehend aus Aluminium, Zink oder aus zwei bis drei verschiedenen Metallschichten (vornehmlich Chrom, Kupfer auf Stahl oder Aluminiumunterlage), dienen als Druckform in der Druckmaschine und bestehen aus Bildpartien und bildfreien Stellen, die alle auf einer Ebene liegen (Unterschied zu Buch- und Tiefdruck).

---

1) Daneben sind auch Verfahren im Einsatz, bei denen bereits der Negativfilm gerastert wird.
2) vergl. auch Stichwortverzeichnis Seite X

Die Größe des Druckbogens soll so beschaffen sein, daß das Maschinenformat voll ausnutzbar ist. Wenn also kleine Vorlagen abzubilden sind, werden diese sooft auf der Montage angeordnet, wie es das Papierformat zuläßt. Für den Druck vierfarbiger Din A 6 Postkarten im Bogenformat 61 x 86 cm läßt sich das Din A 6 Format (10,5 x 14,85 cm) 32 mal auf den Bogen stellen, so daß für vier Montagen (gelb, rot, blau und schwarz) 4 mal 32 Nutzen anzufertigen sind.

Vor dem eigentlichen Druckgang findet eine Überprüfung der Reproduktionsarbeit statt, indem ein Probedruck auf einer Andruckpresse angefertigt wird, um festzustellen, ob alle Details der Vorlagen richtig erarbeitet wurden. Der Andruck wird dem Auftraggeber vor Druckbeginn zur Genehmigung vorgelegt.

"Offset" ist ein indirektes Druckverfahren. Die Metallplatte kommt nicht unmittelbar mit dem Papier in Berührung wie beim Zinkdruck. Ein mit einem Gummigewebetuch bespannter Zylinder ist eingeschaltet, der die von der Platte übernommene Farbe an die durchlaufenden Papierbogen weitergibt. Bei den auf dem Plattenzylinder befestigten Platten ist die zum Druck kommende Zeichnung fetthaltig und damit zur Annahme der fetten Druckfarbe präpariert. Gleichzeitig wird die Platte auf dem rotierenden Zylinder dauernd gefeuchtet. Das Wasser wird von den fetthaltigen Stellen, nämlich der Zeichnung, abgestoßen, bleibt dagegen auf den nicht zum Druck vorgesehenen Stellen erhalten und verhindert, daß sich dort Farbe ansetzt.

Die Tatsache, daß Fett und Wasser sich abstoßen, war die Grundlage für die Erfindung des Steindrucks und Weiterentwicklung im Zinkdruck. Somit arbeitet der Offsetdruck nach dem gleichen chemischen Prinzip wie

seine Vorgänger, wobei der Steindruck an Stelle der Metallplatte als Druckträger früher den sogenannten "Sollnhofener Stein" verwandte, der, wie im Zinkdruck die Platte, unmittelbar mit dem Papier in Berührung kommt. Heute werden auch im Steindruck vielfach Metallplatten als Druckträger verwendet.

Bei den drei Flachdruckverfahren liegen druckende und nicht druckende Teile in einer Ebene, weshalb sie unter der Bezeichnung "Flachdruck" zusammengefaßt wurden. Die Bezeichnung "Offset" rührt her aus dem englischen Begriff "to set off". Das bedeutet, daß die Farbe zunächst auf dem Gummizylinder "abgesetzt" wird.

Im Steindruck werden heute nur noch Kleinstauflagen und gewisse Spezialitäten gedruckt. Die Druckform macht eine horizontale Vor- und Zurückbewegung mit zwei Haltepunkten. Daher ist die Laufgeschwindigkeit der Maschinen gering. Bei Zinkdruckmaschinen wurde zwar schon das Rotationsprinzip (runde Druckform) angewendet, die Druckergebnisse waren aber unbefriedigend. Erst durch die Einschaltung des Gummizylinders - unter Beibehaltung des Rotationsprinzips - und die damit verbundene Erfindung des Offsetdrucks ergab sich eine entscheidende Verbesserung auf dem Gebiet des Flachdrucks. Die Vervollkommnung auf allen technischen Gebieten, insbesondere dem der Plattenkopie, hat dem Offsetdruck seine heutige Bedeutung gegeben.

In der Offsetdruckmaschine läuft das Papier Bogen für Bogen über den Anlagetisch und wird vom Gegendruckzylinder an den Gummizylinder gepreßt, der die Tonwerte auf das Papier überträgt.

Heute finden neben Ein- und Zweifarbenmaschinen auch Vierfarbenmaschinen Verwendung, in denen der vierfarbige Druck bei einmaligem Papierdurchlauf möglich ist.

Die Weiterverarbeitung[1] der Druckbogen ist keine Frage des Druckverfahrens, sondern richtet sich nach der Art des Druckerzeugnisses. Moderne Offsetdruckereien verfügen nicht nur über die üblichen Aggregate zum Schneiden, Falzen, Perforieren (Lochen), Stanzen und Kleben, sondern können auch dem Druck zusätzliche Effekte geben.

Die besonderen technischen Vorteile des Flachdrucks:

Grundlage für die später vorzunehmende Untersuchung über die Möglichkeiten verlagsmäßiger Fertigung im Flachdruck ist das Fertigungsprogramm der Branche. Nun wird der Begriff des Verlages häufig im Zusammenhang mit dem des Buches genannt, was auch naheliegt, weil sich die meisten Verlage mit der Herausgabe von Büchern beschäftigen. Die im Produktionsprogramm erwähnte Buchherstellung im Flachdruck ist wie folgt zu verstehen: Einer der Vorteile des Verfahrens liegt im Nachdruck von vorhandenen Büchern. Die einzelnen Buchseiten werden fotografisch auf Film übertragen, in der Montage zusammengestellt und auf die Platte kopiert. Dieses Verfahren wird im Auftrage von Verlegern vielfach angewendet. Die Nachdrucke können beliebig wiederholt werden, und das Offsetverfahren bietet den Vorteil daß die Druckunterlagen (Filme) im Gegensatz zum Buchdrucksatz wenig Raum einnehmen,

---

1) siehe auch Seite 139 ff.

leicht sind und daher gut aufbewahrt werden können. Bei einem Neudruck von Büchern ist der Offsetdruck dem Buchdruck nach herkömmlicher Methode unterlegen, da der Buchdrucksatz in der Buchdruckmaschine unmittelbar als Druckträger dient, während für die Zwecke des Offsetdrucks von diesem Satz zunächst Abzüge auf Papier hergestellt werden müssen, die ihrerseits als Vorlage für den fotografischen Prozeß dienen. Dieser längere Produktionsweg macht das Flachdruckverfahren unwirtschaftlicher.

Allerdings ist die in den Vereinigten Staaten entwickelte Lichtsetzmaschine geeignet, die Nachteile des Offsetdrucks bei Erstauflagen von Büchern auszuräumen. Während die herkömmlichen Setzmaschinen die im Buchdruck als Druckträger dienenden Buchstaben in Blei gießen, stellt die Lichtsetzmaschine Abbildungen der Buchstaben und Zeilen auf Film her. Da der entstehende Film unmittelbar für die Zusammenstellung der Montage verwendet werden kann, entfällt bei Verwendung der Lichtsetzmaschine im Offsetdruck die vorher skizzierte unwirtschaftliche Umwegproduktion.

Zur Zeit ist die Lichtsetzmaschine in der Welt nur wenig verbreitet und auch im Bundesgebiet kaum im Einsatz. Die Investition lohnt nur bei ständiger Nutzung, was wohl nur vereinzelt gegeben ist. Es darf aber angenommen werden, daß zukünftig dem Offsetdruck durch die weitere Verbreitung dieses Aggregates die wettbewerbsfähige Buchproduktion ermöglicht wird. Vorhaben in dieser Richtung werden außerdem durch die Entwicklung einer Offsetmaschine für Schön- und Wiederdruck begünstigt, in der in einem Arbeitsgang der Bogen vorder- und rückseitig bedruckt werden kann, und die daher für den Druck von Büchern besonders wirtschaftlich ist.[1]

---

1) Aus diesen Gründen findet auch die Buchherstellung bei der späteren Zusammenstellung der Verlagserzeugnisse des Flachdrucks Erwähnung.

Die Zahl der für die Wiedergabe einer bildhaften Vorlage verwandten Farben ist in allen drei Druckverfahren ständig zurückgegangen. Und der Anteil der mit Hilfe der kurzen Skala hergestellten Druckerzeugnisse ist in den letzten Jahren ständig größer geworden. Die kurze Skala besteht aus den drei Grundfarben und Schwarz, wobei letzteres dazu dient, die dunklen Bildpartien zu unterstützen und dem Druck eine schärfere Konturenzeichnung zu geben. Der Übereinanderdruck der drei Grundfarben ergibt zwar auch ein Schwarz, aber nicht das tiefe Schwarz, durch das eine entsprechende Bildwirkung erreicht wird.

Das Streben nach der kurzen Skala schließt naturgemäß nicht aus, daß bei bestimmten Druckobjekten zusätzliche Farben verwendet werden müssen. Dies ist zum Beispiel unumgänglich, wenn eine mit verschiedenen Sonderfarben gefertigte Zeichnung, zum Beispiel als Vorlage für die Herstellung von Affichen, Plakaten, Lehrtafeln und dergl. mehr, Verwendung findet.

Hinsichtlich der Zahl der verwendeten Farben bestehen also kaum Unterschiede zwischen dem Offsetdruck und den beiden anderen Verfahren. Die besondere Stärke des Verfahrens liegt aber in der Möglichkeit, ein befriedigendes Druckergebnis auch bei Verwendung unterschiedlicher Papierqualitäten zu erreichen. Das Papier wird in der Druckmaschine vom Gegendruckzylinder an den Gummizylinder gepresst; das Gummituch ist auf Grund seiner Elastizität in der Lage, die feinsten Tonwerte der Druckform an das Papier auch in solchen Fällen weiterzugeben, in denen dieses keine homogene und glatte Oberfläche besitzt. Diese Übertragung der Farbe auch auf mikroskopisch feine Papiervertiefungen ist eine hervorragende Eigenschaft des Offsetdruckverfahrens, denn auf diese Weise können auch bei Verwendung nicht homogener Papieroberflächen befriedigende Druckergebnisse erzielt werden. Buch- und Tiefdruck verfügen nicht über einen derartig flexiblen Druckträger. Buchdruckform und Tiefdruckzylinder sind aus

Metall. Es ist daher nur möglich, mehrfarbige Abbildungen einwandfrei zu übertragen, wenn ein oberflächlich glatter Papierstoff Verwendung findet, der beim Tiefdruck zusätzlich saugfähig sein muß. Der Druck mehrfarbiger Abbildungen auf Papieren mit rauher Oberfläche bei befriedigender Wiedergabe bleibt daher dem Offsetverfahren vorbehalten. Die sich somit ergebende Möglichkeit, verschiedenartige Papierqualitäten zu verwenden, kommt einer vielfältigen Verlagsproduktion im Flachdruck zugute.

Die Einteilung der Flachdruckbetriebe:

Die Mehrzahl der Betriebe der Branche fertigt sowohl Werbedrucksachen als auch Verpackungsdrucke. Jeder Betrieb verfügt jedoch über ein produktionelles Schwergewicht. Dies liegt entweder auf dem Gebiete der Verpackung oder dem der Werbung. Diesem Tatbestand folgend, werden die Betriebe in Verpackungshersteller und Werbedrucksachenhersteller eingeteilt.

In Verpackungsbetrieben spielt die Bildherstellung (Fotografie, Lithografie, Andruck) eine geringere Rolle als bei Herstellern von Werbedrucksachen, da der Anteil der Reproduktionsarbeit bei Verpackungsmitteln gering ist und es sich außerdem häufig um Nachdrucke z.B. bereits verwendeter Faltschachteln handelt. Die Einrichtung der Offsetabteilung ist in beiden Betriebsformen kaum abweichend, wesentliche Unterschiede ergeben sich aber in den Verarbeitungsabteilungen, weil hier die Verpackungsmittelhersteller Spezialmaschinen für Verpackungsdrucksachen besitzen, über Einrichtungen für das Verarbeiten von Druckbogen zu Prospekten, Katalogen, Kalendern und dergleichen jedoch nicht oder nur in geringem Umfang verfügen. Demgegenüber sind die Verarbeitungsabteilungen aller

Werbemittelhersteller vielfach mit Verarbeitungsmaschinen aller Art ausgestattet und geeignet, auch eine verlegerische Produktion in Angriff zu nehmen.

Es ergibt sich, daß die Vorbedingungen für eine Verlagsproduktion weniger bei Verpackungsbetrieben als bei Werbemittelherstellern gegeben sind. Das Thema ist deshalb insofern einzuengen, als für Verlagsangliederungen die Betriebe des Flachdrucks in Betracht kommen, deren produktionelles Übergewicht auf dem Gebiet der Werbedrucksachen liegt. Die weiteren Ausführungen sind daher mit Blick auf derartige Unternehmungen zu verstehen.

Die Organisation eines Flachdruckbetriebes

Darstellung der Besonderheiten:

Der Organisationsplan[1] zeigt als Eigentümlichkeit, daß

1. der Papiereinkauf in den Aufgabenbereich des Verkaufs fällt und daß
2. die Abteilung Verkauf Einfluß auf Auftragsvorbereitung und Produktionsplanung nimmt.

Diese Form der Organisation erscheint dem Verfasser als zweckmäßig, ist aber naturgemäß nicht zwingend. Bei Verpackungsbetrieben wird es sicherlich sinnvoll sein, nach herkömmlichen Methoden zu organisieren, da es sich hier um eine mehr stetige Produktion handelt. Für die Werbedrucksachenhersteller jedoch dürfte der Organisationsplan mit seinen Eigentümlichkeiten zweckmäßig sein; denn diese vom Organisationsschema anderer Industrien abweichende Aufgabenverteilung geschieht aus folgenden Gründen:

---

1) Abb. 2 vor Seite 23

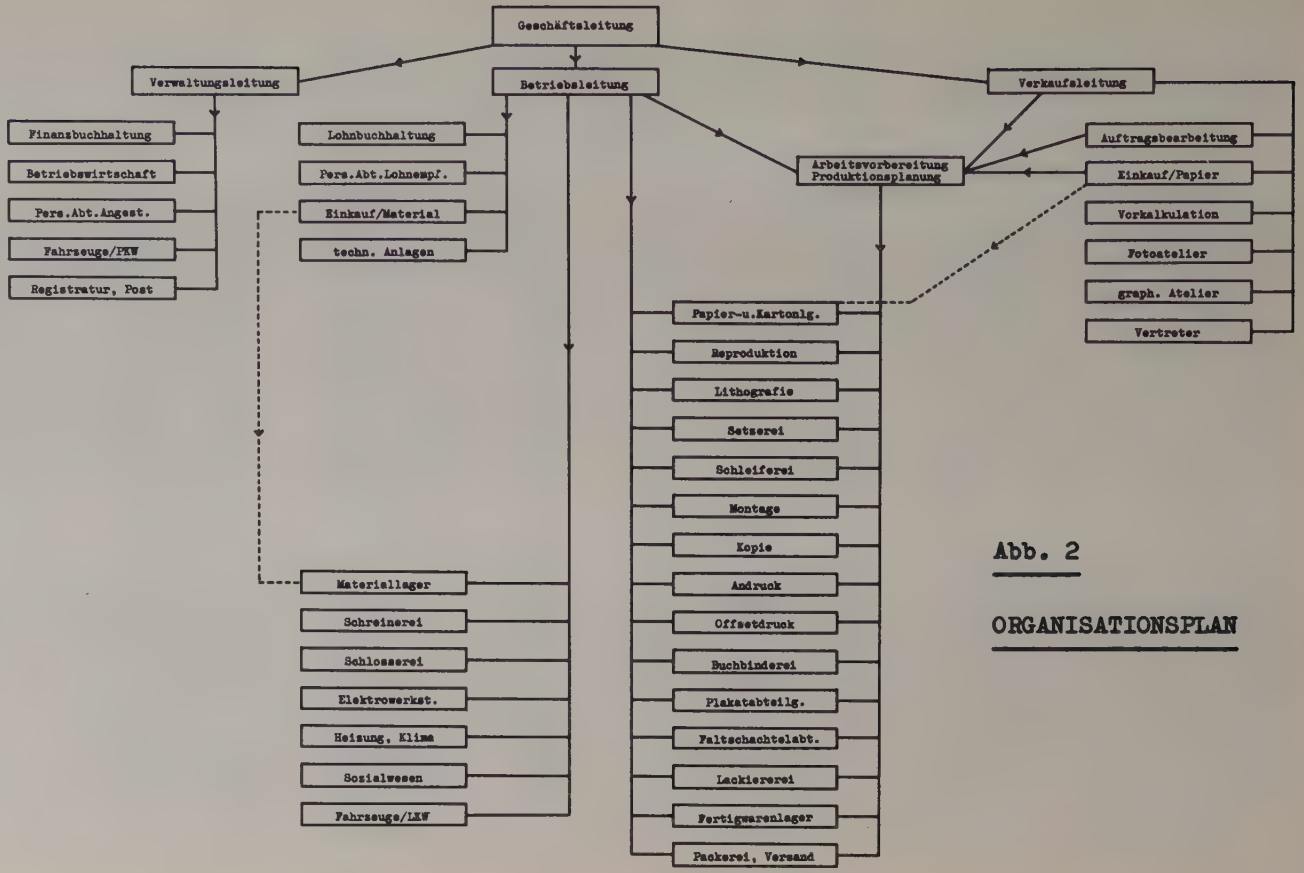


Abb. 2

ORGANISATIONSPLAN

Zu 1.) Der Offsetbetrieb verarbeitet eine Vielfalt von Papier- und Kartonqualitäten und Bogenformaten. Das Papierlager enthält nur zum geringen Teil Lagersorten, die für verschiedene Aufträge gleichermaßen verwendet werden können. Nur unter der Leitung der Verkaufsabteilung kann der Einkäufer zweckmäßig und termingerecht disponieren. Außerdem hat die Verkaufsabteilung die Aufgabe, nicht abgenommene oder falsch disponierte Papierqualitäten bei geeigneten Objekten immer wieder anzubieten, so daß eine tägliche Abstimmung des Papiereinkaufs mit dem Verkauf notwendig ist.

Die für alle Aufträge verwendbaren Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (Farben, Filme, Offsetbleche etc.) können, da es sich hier um normale Lagerergänzungen handelt, von der Materialeinkaufsabteilung direkt bestellt werden. Nach welchen Gesichtspunkten eingekauft wird, ist von der Betriebsleitung zu bestimmen. Meistens wird sie auf Grund der festgelegten Mindestbestände disponieren.

Zu 2.) Da die überwiegend kurzen Liefertermine häufig zu Terminüberschneidungen führen, ist es der Produktionsplanungsabteilung von sich aus nicht immer möglich, allen Anforderungen zu entsprechen. Da sie jedoch nicht entscheiden kann, welches Objekt zu Lasten anderer Aufträge besonders zu berücksichtigen ist, muß die Verkaufsleitung, die ständig den Kontakt zu den Auftraggebern unterhält, verbindlich in die Fertigungsplanung eingreifen.

Besonders bei großen Objekten sind die zu berücksichtigenden Einzelheiten so umfangreich, daß Arbeitsvorbereitung und Produktionsplanung nur in direktem Kontakt mit der Verkaufsabteilung in der Lage sind, allen Wünschen hinsichtlich der Gestaltung der Drucksachen nachzukommen.

Die organisatorischen Schwierigkeiten:

Der organisatorische Ablauf unterliegt in Flachdruckbetrieben gewissen Schwierigkeiten, die Einbußen an Wirtschaftlichkeit und Rentabilität mit sich bringen können:

Die Druckerei arbeitet im Lohn für einen bestimmten Auftraggeber, die Ware ist daher nur für diesen verwendbar. Die Produktgestaltung wird, - wenn nicht allein - so doch maßgeblich vom Besteller beeinflußt, der teilweise - wie schon ausgeführt - seine Entscheidungen noch während der Fertigung ändert. Die Betriebsplanung muß aber den Ablauf der Produktion vorbestimmen und geht dabei von bestimmten zeitlichen Werten aus, beispielsweise davon, daß die Auflage eine Woche nach Vorlage des Andrucks auf einer Maschine eingeteilt werden kann. Wird unvorhergesehen ein zweiter Andruck verlangt, weil z.B. die Werbewirkung der Drucksache den Auftraggeber nicht befriedigt, sind die für den Auftrag bereits eingeteilten Druckkapazitäten freigestellt, d.h. bis zur endgültigen Erteilung der Druckgenehmigung ohne Beschäftigung.

Ein normaler Produktionsablauf wird außerdem durch Terminanforderungen gestört, wenn insbesondere auf dem Gebiet der Werbung fixierte Auslieferungszeitpunkte (Messen, Anschlagtermine) zu beachten sind.

Die organisatorischen Schwierigkeiten bestehen also darin, daß ein Fabrikationsbetrieb von von außen her auftretenden Imponderabilien abhängig ist, ein Merkmal, mit welchem die auf dem Gebiet der Werbung tätigen Flachdruckbetriebe sich ständig zu befassen haben. Der Auftragsbestand eines auf Werbung ausgerichteten Flachdruckbetriebes ist deshalb nicht mit dem Beschäftigungsvolumen gleichzusetzen, d.h. ein Auftragsbestand von 6 Wochen bedeutet nicht, daß der Druckereibetrieb während dieser Zeit über volle Beschäftigung verfügt.

Die Möglichkeiten zu deren Überwindung:

Einige Flachdruckbetriebe sind in der Lage, die auftretenden Probleme durch einen "Punkt- oder Spitzenausgleich" zu verringern oder abzuwenden, indem sie folgende Druckerzeugnisse im Sinne der Lagerproduktion fertigen:

Etiketten, Ausstattungen für Zigarren und Zigarrenkisten, Samenbeutel, Plakate, Serienbilder, Werbebilder, Abziehbilder.

Die Lagerproduktion im Flachdruck entspricht der Fertigung, wie sie beispielsweise in einer Schraubenfabrik anzutreffen ist, die neben Spezialschrauben für bestimmte Auftraggeber außerdem ein Lagersortiment in gängigen allerorts verwendbaren Schrauben fertigt. Das heißt also, daß einige Flachdruckbetriebe neben der Auftragsfertigung auch noch "auf Lager" drucken.

Die Fertigung von Getränke- und Konservenetiketten ist die bedeutungsvollste Lagerproduktion. Bei Bestellung wird dem lediglich mit einer neutralen Abbildung versehenen Lageretikett der Name des Bestellers und die Markenbezeichnung aufgedruckt.

Die Lagerproduktion hat sich bis zur heutigen Zeit erhalten, da es neben Großverbrauchern mit eigener bildlicher Markenbezeichnung auf ihren Erzeugnissen eine Vielzahl von Kleinabnehmern (z.B. Winzer) gibt, die ein Lageretikett bevorzugen, da sie auch kleine Mengen zu günstigen Preisen beziehen können.

Durch dieses Verfahren kommen - um bei diesem Beispiel zu bleiben - verschiedene Weine mit dem gleichen Etikettenbild, allerdings individueller Beschriftung auf den Markt.

Es ist zu beobachten, daß der Umfang der Lagerproduktion geringer wird - es besteht der Trend zur eigenen Marke - und nur noch einige Betriebe auf diesem Gebiet tätig sind. Diese aber sind in der Lage, die geschilderten organisatorischen Probleme in ihren Betrieben abzumildern und den betrieblichen Ablauf flüssiger zu gestalten, da die Fertigung der Vorlagendrucke bei dispositiven Schwierigkeiten bei der Auftragsproduktion ersatzweise vorgenommen werden kann.

In ähnlichem Sinne sollen eigene Verlagsaufträge (neben ihrem saisonalen Ausgleichseffekt) als Spitzenausgleich auf den organisatorischen Ablauf erleichternd wirken und den Ablauf flüssiger gestalten. Damit ergibt sich, daß solche Verlagsfertigungen vorzuziehen sind, die keine festen Auslieferungstermine beanspruchen, andererseits aber sofort in den einzelnen Abteilungen gefertigt werden können, und zwar nicht nur, wenn eine saisonale Abschwächung vorauszusehen ist, sondern auch als Ersatz für einen bereits eingeplanten, aus bestimmten Gründen vom Besteller zurückgezogenen oder zurückgestellten Auftrag. Nur wenn Aufträge eines angegliederten Verlages unmittelbar eingeschaltet werden können, führen plötzlich notwendige Verzögerungen bei zum Druck anstehenden Arbeiten nicht zu Verlusten.

2. Abschnitt: Das Verlagswesen

Der Verlag ist eine Erwerbswirtschaft mit besonderen Merkmalen bei zwei Funktionen: Der Beschaffung und dem Vertrieb.

Die Beschaffung:

Bei der Beschaffung sind Inhalt und Form des Verlagswerkes von besonderer Bedeutung. Verlagspartner auf der Beschaffungsseite sind bezüglich des Inhalts die Autoren und hinsichtlich der Form graphische Betriebe.

Die Beschaffung des Inhaltes, d.h. das Vertragsverhältnis zwischen Verlag und Autoren, wirft vor allem bei der Bewertung der Leistung, d.h. der Höhe des Autorenhonorars, gewisse Probleme auf. Schriftsteller und Maler bemessen den Ertragswert der Vervielfältigung ihrer Werke oft nach subjektiven Gesichtspunkten, und der Verlag hat zu prüfen, ob ein den Wünschen entsprechendes Autorenhonorar kalkulatorisch zu vertreten ist. Unterschiedliche Auffassungen über die Höhe von Honoraren sind umso schwieriger zu überbrücken, als ein Teil der Autorenschaft nicht wirtschaftlich zu denken gewohnt ist.

Immerhin haben sich hinsichtlich der Bemessung des Honorars gewisse Usancen entwickelt. Die Zahlung des Verlages an den Autor kann in einer einmaligen Abfindung oder einer laufenden Erlösbeteiligung bestehen, im übrigen regelt das "Gesetz über das Verlagsrecht" vom 19.6.1901 ihre Beziehungen, und das Urheberrecht ist durch Gesetze aus den Jahren 1901 (Literatur und Tonkunst) und 1907 (Fotografie und bildende Künste) geschützt.

Die Beschaffung der Form bedingt fundierte Kenntnisse über die Möglichkeiten und die Arbeitsweise im graphischen Gewerbe. Wegen der Vielgestaltigkeit seines Angebotes ist das graphische Gewerbe in der Lage, dem Verleger dann das Geeignete zu bieten, wenn er die notwendigen Fachkenntnisse und Erfahrungen über die Fertigung in graphischen Betrieben hat. Im Produktionsprozeß des graphischen Betriebes spielt der Verleger eine beherrschende Rolle: Er beeinflußt - obwohl praktisch Außenseiter - die Fertigung, und die Betriebe

(Klischeeanstalten, Reproduktionsanstalten, Setzereien, Druckereien und Verarbeitungsbetriebe) richten sich nach seinen Anweisungen, die sich von der Auswahl des Schriftbildes, der Festlegung des Arrangements, der Auswahl des zu verwendenden Papiers bis zur buchbinderischen Verarbeitung über nahezu den ganzen Fertigungsbereich der betreffenden graphischen Betriebe erstrecken.

Während bei industrieller Produktion jede der vertikalen Stufen im allgemeinen unabhängig voneinander tätig ist, "nimmt der Verlag eine zentrale beherrschende Stellung innerhalb des Produktionsprozesses ein; der Verleger ist der eigentliche Unternehmer. Die Tätigkeit des Verlegers erstreckt sich ..... wirtschaftlich über den gesamten engeren Produktionsprozeß, welcher auf unmittelbare Anordnung des Verlegers vor sich geht. Es handelt sich immer um eine dem Verleger gehörende Ware, ob die einzelnen technischen Produktionsvorgänge in selbständigen Betrieben vorgenommen werden oder in einer Betriebseinheit mit dem Verlag, der Verleger beherrscht als Auftraggeber den Produktionsprozeß. Dadurch erscheint der Verlagsbuchhandel von vorneherein stärker als die Industrie zur P r o d u k t i v k o m b i n a t i o n (gesperrt v.Verf.) disponiert zu sein."[1]

Der Vertrieb:

Wenn für den Verkauf einer Vielzahl von industriellen Erzeugnissen Marktbeobachtungen und Marktanalysen annähernd genaue Antworten auf Fragen hinsichtlich der Absatzchancen zu geben vermögen und Unsicherheitsfaktoren zu einem Teil ausgeschaltet werden können, ist das Absatzrisiko bei Verlagswerken - mit wenigen Ausnahmen - erheblich. Dies liegt vornehmlich daran, daß

---

1) Herbert Beck, der gemischte Betrieb im Deutschen Verlagsbuchhandel, Stuttgart, 1912, Seite IV

bei vielen Veröffentlichungen (Belletristik, Bilder u.a.) durch Marktforschung erfaßbare Gründe für den Kaufentschluß weniger maßgebend sind als unwägbare mit einer Unzahl von Imponderabilien behaftete Momente, die in der subjektiven Einstellung der Käufer zu dem Verlagswerk liegen. Fragen des Geschmacks, des Stiles, d.h. der inneren Tendenzen der Konsumenten, sind mit einiger Sicherheit nur für den zu beantworten, der über den vielzitierten sechsten Sinn des Verlegers verfügt.

3. Abschnitt: Die Kombination zwischen Druck und Verlag

Kombinierte Betriebe im allgemeinen

Die historische Entwicklung:

Schon etwa acht Jahre nach dem Bekanntwerden des Buchdrucks (1462), vermutlich um 1470, errichtete Antonin Koberger in Nürnberg als Drucker und Verleger in einer Person einen Betrieb, der im Laufe der Jahre mit 24 Druckpressen einen beachtlichen Umfang annahm. Erste internationale Bedeutung erlangten vor allem zwei kombinierte Betriebe, die allerdings nicht im Gebiet der heutigen Bundesrepublik beheimatet waren: Oporin in Basel (1540 - 1568) und Christoph Plantin (1555 - 1589) in Antwerpen. "Oporin verlegte 750 Werke, die er zum Teil selbst schrieb, druckte und in seinem eigenen, bis nach Italien reichenden Handel absetzte"[1]. Plantin, als größter Gemischtbetrieb des 16. Jahrhunderts, beschäftigte zeitweise 160 Arbeitskräfte, exportierte in nahezu alle Länder des westlichen Europas und unterhielt eigene Filialen in Paris und London.

Von den heute bestehenden kombinierten Betrieben haben sich eine Reihe durch ihr langes Bestehen und ihre Bedeutung ausgezeichnet. Breitkopf & Härtel, Druck- und

1) Beck, Der gemischte Betrieb im deutschen Verlagsbuchhandel (Dissertation), Stuttgart 1912, Seite 10

Musikverlagshaus, besteht seit 1719, die Firma Rohrer in Brünn und Baden bei Wien[1] datiert vom Jahre 1786. Brockhaus entstand 1805, Westermann in Braunschweig 1838, das Bibliographische Institut (Meyer's Lexikon) 1816 und die Deutsche Verlagsanstalt 1848[2].

Bei Koberger, Oporin und Plantin ist nicht festellbar, ob zunächst nur Druckerei oder Verlag oder ob beide Teile gleichzeitig errichtet wurden. Diese Frage läßt sich jedoch bei den anderen bekannten und erwähnten Betrieben eindeutig klären. Firmengeschichten und Jubiläumsschriften geben Auskunft.

Die Angliederung einer Druckerei an den bereits bestehenden Verlag herrscht vor, und die Kombination entstand, weil der Verleger seine Werke rentabler und qualitativ besser in eigener Regie fertigen wollte. Im übrigen waren es Buchdruckereien, die angegliedert wurden, und auch noch im 19. Jahrhundert herrschte der Buchdruck bei Angliederungen vor, während Tiefdruck und Flachdruck, letzterer in Form des Steindrucks für Spezialzwecke (z.B. Kartendruck bei Westermann), fast nur zusätzlich zur Abrundung des Verlagsprogramms angegliedert wurden.

Die Form, daß vorwiegend Verlage Druckereien angliederten, erhielt sich auch im 20. Jahrhundert, allerdings trat neben den Buchdruck der Tiefdruck, der den Buchdruck vornehmlich auf dem Gebiet der illustrierten Zeitschriften verdrängte.

---

1) Anderthalb Jahrhunderte Rudolf M. Rohrer 1786 - 1936, Brünn und Baden b. Wien 1937

2) Breitkopf & Härtel, Brockhaus und das Bibliographische Institut bestehen in Leipzig nach wie vor als kombinierte Betriebe, während sie im Westen nur als Verlage wieder aufgebaut wurden.
Die Daten wurden den entsprechenden Verlagsveröffentlichungen entnommen.

Die Erscheinungsformen der Kombination:

Die Eigenart der bestehenden kombinierten Unternehmungen hängt entscheidend davon ab, von welchem Unternehmensteil der Impuls zur Kombination ausging.

Die Kombinationstypen, die vom Verlage her entstanden sind, sind die folgenden:

Der Anschluß von Rotationsbuchdruckbetrieben an Zeitungsverlage;

der Anschluß von Buchdruck- bzw. Tiefdruckrotationsbetrieben an Zeitschriftenverlage;

der Anschluß von Buchdruckereien an Verlage mit speziellem Produktionsprogramm. Der Verfasser denkt hier an die Verleger von Lexika, wissenschaftlichen Büchern, Adressbüchern und dergleichen Verlagswerken, die nicht nur in der Erstauflage, sondern auch in nachfolgenden Auflagen im Buchdruck hergestellt wurden, da sich die Verwendung des Flachdrucks auf Grund der sich bei jedem Neudruck ergebenden umfangreichen Änderungen nicht durchführen ließ. Derartige Verlagswerke verlangen die Aufbewahrung umfangreichen Satzmaterials und eine komplizierte Satzarbeit, Faktoren, auf die sich eine reine Lohnbuchdruckerei kaum spezialisieren kann, wenn nicht die Sicherheit ständiger Beschäftigung auf diesem Gebiet besteht. Ob derartige Verlage auf Grund der Lichtsetzmaschine künftig auf den Offsetdruck umstellen, muß die Zukunft zeigen.

Von der Seite eines Druckereiunternehmens wurde im allgemeinen die Angliederung eines Verlages betrieben, wenn mit Hilfe von periodisch erscheinenden Zeitschriften, insbesondere Fachzeitschriften, Veröffentlichungen von Organisationen, Vereinen und dergl. ein ständig wiederkehrender Auftrag angestrebt wurde. Diese Form der Angliederung ist vorwiegend im Rahmen des Buchdrucks anzutreffen.

Der Zusammenschluß von Druck und Verlag war und ist in der vom Verlag ausgehenden Gruppe hauptsächlich durch technische und organisatorische Gründe bedingt.

Für die Herstellung von Tageszeitungen ist es unerläßlich, daß Verlagsredaktion und technischer Betrieb eng miteinander verknüpft sind, weil sonst die tägliche Auslieferung zu festgesetzten Zeiten ein kaum lösbares Problem darstellen würde.

Eine ähnliche Tendenz zu engster Zusammenarbeit war und ist auf dem Gebiet der illustrierten Zeitschriften zu beobachten, die heute nahezu ausschließlich im Rotationstiefdruck hergestellt werden. Zwar bestehen hier nicht durchweg kombinierte Betriebe wie bei den Zeitungen. Wenn Verlag und Druckerei jedoch nicht zu einer Kombination zusammengeschlossen wurden, bestehen langfristige Herstellungsverträge, die eine enge Bindung beider Unternehmungen zum Ausdruck bringen. Bei den Zeitschriften zwingen die technisch-organisatorischen Gründe nicht unbedingt zur Betriebskombination, da die wöchentliche oder monatliche Erscheinungsweise geringere technische Probleme stellt.

In bezug auf die dritte Form der vom Verlag aus entstandenen Verbundbetriebe hat die Nachkriegszeit gezeigt, daß hier keine unbedingte Notwendigkeit zur Kombination besteht. Während vor dem Kriege Firmen wie Brockhaus und Bibliographisches Institut in Leipzig als kombinierte Unternehmungen bestanden, haben diese in der Bundesrepublik mit dem Aufbau ihres alten Verlagsprogrammes begonnen, ohne eine eigene Druckerei anzugliedern. Wenn vielleicht auch der Wunsch bestand,

die alte Kombinationsform wieder aufleben zu lassen, so zeigt die Anschauung, daß eine Notwendigkeit dazu nicht vorliegt, da die Verlagswerke offensichtlich auch in unabhängigen Druckereibetrieben hergestellt werden können, wenn diese sich darauf besonders präparieren.

Die Druckereien aber, welche Verlage angliederten, hatten und haben überwiegend wirtschaftliche Möglichkeiten im Auge. Diese, wie erwähnt, hauptsächlich auf dem Gebiete des Buchdrucks gesuchte Kombination gibt der Druckerei einen periodisch wiederkehrenden Auftrag, der die Gleichmäßigkeit der Beschäftigung eines Teiles des Betriebes garantiert.

Die Kombination zwischen Druck und Verlag im Flachdruck

Die geschichtliche Entwicklung:

Von einzelnen im 19. Jahrhundert bestehenden Steindruckbetrieben ist bekannt, daß sie eine verlagsmäßige Fertigung betrieben, indem sie vornehmlich bunte Bilder religiösen Inhalts und Ausschnittbogen fertigten und vertrieben. Ein nachhaltiger Erfolg war ihnen jedoch nicht beschieden; sie stellten ihre Fertigung zu Beginn dieses Jahrhunderts ein und bestehen heute nicht mehr.

Das Offsetverfahren wird bekanntlich erst seit den zwanziger Jahren dieses Jahrhunderts in größerem Umfang betrieben und entwickelte sich technisch so, daß in den dreißiger Jahren die qualitativen Voraussetzungen für eine ausschließlich auf dieses Verfahren abgestimmte Verlagsproduktion gegeben waren. In den letzten drei Jahrzehnten gliederten deshalb einige Betriebe des Flachdrucks Verlage an, um eine auf die Möglichkeiten des Offsetdrucks abgestimmte Verlagsproduktion zu betreiben.

Die Verlagserzeugnisse des Flachdrucks:

Für die Hersteller von Werbedrucksachen auf dem Gebiete des Flachdrucks sind bei einer Verlagsangliederung weder technische Fragen von Bedeutung, noch der Umstand, daß es organisatorisch nur in der kombinierten Form möglich ist, die Verlagsproduktion zu fertigen, noch spielt der Gesichtspunkt eines periodischen Dauerauftrages eine Rolle. Hier und im Sinne dieser Arbeit sind es vielmehr die beiden - schon erwähnten-Tatbestände, die eine Verlagsangliederung erwünscht erscheinen lassen: Der Ausgleich von kurzfristigen Produktionsstockungen und der saisonale Beschäftigungsausgleich.

Aus diesen Gründen kommt es für einen Flachdruckbetrieb, der im Sinne dieser Arbeit gelagert ist, nicht in Betracht, fixierte periodische Aufträge hereinzunehmen oder gewisse Teile des Betriebes ständig mit dem Verlagsprogramm zu beschäftigen. Es wird vielmehr angestrebt, daß die Druckerei ständig in jeder Abteilung Verlagsaufträge ersatzweise bearbeiten kann, und daß im beschäftigungsschwächeren ersten Halbjahr umfangreiche Verlagsaufträge vorliegen, damit Einbußen an Beschäftigung ganz oder teilweise vermieden werden können.

Wie erwähnt, liegt die besondere Leistungsfähigkeit des Flachdrucks - heute in Form des Offsetdruckverfahrens - in der Wiedergabe farbiger Bildvorlagen aller Art. Daneben bietet der Offsetdruck die Möglichkeit, verschiedenartige Papier- und Kartonsorten einwandfrei zu verarbeiten. Für eine Angliederung kommen deshalb Verlage mit den folgenden Erzeugnisse in Betracht:

geographische Wandkarten, Atlanten, Straßenkarten, Noten, Notenalben, Bilderbücher, Malbücher, Spiele, Modellierbogen, Bilderbogen, Kunst-, Ansichts- und Gratulationskarten, Bilder mit religiösen Motiven, Kunstdrucke, Spielkarten, Kalender, Lehrtafeln und Bücher.

Während für eine eigenverlegerische Buchproduktion zusätzlich der Einsatz einer Lichtsetzmaschine zweckmäßig ist, können die anderen aufgeführten Verlagserzeugnisse ohne zusätzliche technische Investitionen von den Betrieben hergestellt werden, die Werbedrucksachen fertigen.

Alle aufgeführten Erzeugnisse haben weder aktuellen Inhalt, noch müssen sie periodisch herausgebracht werden. Sie können daher von langer Hand vorbereitet und dann produziert werden, wenn akuter oder saisonaler Beschäftigungsmangel dies erforderlich machen.

2. Kapitel

Die Motive für die Angliederung eines Verlages an eine Druckerei

I. Abschnitt: Der Beschäftigungsausgleich

I. Allgemeines

Die kurzfristigen Beschäftigungslücken betreffen nicht den gesamten Fertigungsbereich, sondern entstehen oft nicht vorhersehbar in einzelnen Fertigungsabteilungen. Ein für eine bestimmte Zeit vorliegender Auftragsbestand ist für eine Druckerei nicht gleichbedeutend mit der Möglichkeit, dieses Auftragsvolumen in dem entsprechenden Zeitabschnitt zügig abzuwickeln. Da jeder Auftrag individuellen Charakter hat und auf die Bedürfnisse des Auftraggebers zugeschnitten ist, geschieht es vielfach, daß der Auftraggeber während der Fertigung in die Produktion eingreift und z.B. die Freigabe für den Druck der Auflage nicht erteilt, weil der Probedruck nicht befriedigt. Abänderungswünsche oder die Forderung nach verbesserter Wiedergabe können Ursache sein. Die Fertigung der Druckarbeit ist zu diesem Zeitpunkt aber schon im Terminplan eingeteilt, zumal häufig eine kurzfristige Lieferzeit zu beachten ist. Durch die Unterbrechungen der Fertigung entsteht eine plötzliche Beschäftigungslücke, die nur dann zu überbrücken ist, wenn ein anderes Objekt anstelle der nicht "druckfrei" gegebenen Arbeiten sofort eingeschoben werden kann. Die Annahme, daß die Druckerei bei normalem Auftragsbestand dazu stets in der Lage sein müßte, trifft nicht zu. Die Unterlagen zum Auftrag sind vielfach bei Auftragserteilung noch nicht verfügbar, oder es stehen

auch bei anderen teilgefertigten Objekten noch Entscheidungen aus, ohne die die nachfolgende Fertigungsabteilung die Produktion nicht aufnehmen kann.

Die saisonalen Beschäftigungsrückgänge ergeben sich bei der Druckerei überwiegend in den ersten sechs Monaten eines Jahres, während der Beschäftigungsgrad des zweiten Halbjahres normalerweise der vorhandenen Kapazität entspricht, ja sie sogar vielfach übersteigt. Der Bedarf an Drucksachen ist in den Frühjahrs- und Frühsommermonaten geringer als im zweiten Halbjahr, in dem vor allem durch die Arbeiten für das Herbst- und Weihnachtsgeschäft normalerweise die Kapazitäten voll ausgelastet sind.

Jegliche Beschäftigungsmängel, ob sie unvorhersehbar plötzliche Betriebsstillstände verursachen oder saisonal wiederkehren, und damit in gewissem Umfang vorhersehbar sind, wirken sich naturgemäß auf die Kosten- und Erlösstruktur eines Flachdruckbetriebes nachteilig aus. Der Einfluß ist in Zeiten allgemeinen saisonalen Beschäftigungsrückganges besonders groß, weil dann die plötzlichen Produktionshemmnisse infolge eines allgemeinen Mangels an Druckaufträgen nicht oder nur gering durch Aufträge für Dritte ausgeglichen werden können. Demgegenüber hat ein Flachdruckbetrieb im zweiten Halbjahr - auch ohne zusätzliche Verlagsaufträge - bessere Ausgleichsmöglichkeiten auf Grund eines größeren Auftragsvolumens. Es kommt hinzu, daß die Marktpreise bei saisonaler Abschwächung in gewissen Bereichen nachgebende Tendenz aufweisen.

Es ist zu untersuchen, ob und inwieweit die geschilderten Probleme durch die Angliederung eines Verlages auszuräumen sind. Dies wäre möglich, wenn die zusätzliche Verlagsproduktion quantitativ und in zeitlicher Hinsicht derart erfolgen könnte, daß eine optimale Beschäftigung während des ganzen Jahres gewährleistet ist. Die mangelnde Anpassungsfähigkeit der Flachdruckbetriebe an das Marktgeschehen würde überwunden und eine größere Elastizität durch Eigenproduktion bei rückläufigem Auftrags- und Beschäftigungsstand ermöglicht.

Die Reaktion der Kostenarten auf Beschäftigungsschwankungen ist unterschiedlich. Anhand des Kostenbildes eines Flachdruckbetriebes soll deshalb festgestellt werden, in welchem Ausmaß der Beschäftigungsgrad auf die Kostenlage einwirkt, und - im Zusammenhang damit - welche Bedeutung eine Ausgleichsproduktion für den Flachdruckbetrieb hat.

Vorweg ist noch die Art des Kostenrechnungssystems festzulegen und zwischen Standardkosten- und Normalkostenrechnung zu entscheiden. "Die Standardkostenrechnung ist vor allem in Industrien mit verschiedenartigen, aber gleichbleibenden Erzeugnissen entwickelt worden"[1]. Eine derartige Fertigung ist im Bereich des Flachdrucks nicht gegeben, da seine verschiedenartigen Erzeugnisse nicht gleichbleibend sind. "Als nicht geeignet erscheint die Standardkostenrechnung für manche Betriebe mit nicht vorhersehbarer oder ständig wechselnder Produktion"[2]. Im Flachdruck wie auch "in anderen Wirtschaftszweigen bewährt sich das einfachere Vorkalkulationssystem (Normalkostenrechnung, der Verf.) so gut"[2], daß es auch hier für die Berechnungszwecke angewendet werden soll.

Das Kostenbild der Druckerei

Zur Untersuchung der Kostenlage dient das Zahlenmaterial eines Flachdruckbetriebes, in dem sich aus den bereits genannten Gründen Beschäftigungsschwankungen ergeben.

---

1) Käfer, Standardkostenrechnung Stuttgart 1955, S. 322
2) " " " 1955, S. 325

Abb. 3 Kostenarten pro Quartal bei verschiedenen Beschäftigungsgraden[1]

Beschäftigungsgrad im Quartalsdurchschnitt →	100 %	50 %	70 %	80 %	90 %	110 %	120 %	140 %
Kostenart ↓	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
Gehälter u. ges.soz.Kosten	170.000,--	154.000,--	170.000,--	170.000,--	170.000,--	185.937,--	201.875,--	241.400,--
Löhne u. ges.soz. Kosten	400.000,--	288.000,--	400.000,--	400.000,--	400.000,--	452.000,--	506.000,--	634.000,--
freiw. soziale Kosten	22.000,--	10.000,--	22.000,--	22.000,--	22.000,--	23.100,--	24.200,--	26.400,--
fremde Reparaturen	20.000,--	10.000,--	14.000,--	16.000,--	18.000,--	22.000,--	25.000,--	30.000,--
fremde Reparaturen Gebäude	4.000,--	4.000,--	4.000,--	4.000,--	4.000,--	4.000,--	4.000,--	4.000,--
Hilfs- u. Betriebsmaterial	100.000,--	50.000,--	70.000,--	80.000,--	90.000,--	110.000,--	120.000,--	140.000,--
Büromaterial	3.000,--	2.700,--	3.000,--	3.000,--	3.000,--	3.300,--	3.600,--	4.200,--
Strom, Gas, Wasser	19.000,--	11.400,--	13.300,--	15.200,--	17.100,--	20.900,--	22.800,--	26.600,--
Brennstoffe	10.000,--	10.000,--	10.000,--	10.000,--	10.000,--	10.000,--	10.000,--	10.000,--
eigene Reparaturen	6.000,--	3.000,--	4.200,--	4.800,--	5.400,--	6.600,--	7.500,--	9.000,--
Abschreibungen	83.000,--	62.250,--	70.550,--	74.700,--	78.850,--	91.300,--	99.600,--	116.200,--
Gewerbesteuer	9.500,--	9.500,--	9.500,--	9.500,--	9.500,--	9.500,--	9.500,--	9.500,--
Lohnsummensteuer	8.500,--	6.120,--	8.500,--	8.500,--	8.500,--	9.605,--	10.752,--	13.472,--
Vermögenssteuer	5.000,--	5.000,--	5.000,--	5.000,--	5.000,--	5.000,--	5.000,--	5.000,--
Versicherungen	4.500,--	4.500,--	4.500,--	4.500,--	4.500,--	4.500,--	4.500,--	4.500,--
Beiträge, Gebühren, Abgaben, Rechts- u. (umsatzabhängig)	8.000,--	4.000,--	5.600,--	6.400,--	7.200,--	8.800,--	9.600,--	11.200,--
Beratungskosten (umsatzunabhängig)	3.000,--	3.000,--	3.000,--	3.000,--	3.000,--	3.000,--	3.000,--	3.000,--
Nachrichtenkosten	14.000,--	14.000,--	14.000,--	14.000,--	14.000,--	15.400,--	16.800,--	19.600,--
Fahrzeuge	21.000,--	16.800,--	21.000,--	21.000,--	21.000,--	23.100,--	27.300,--	31.500,--
Miete[2]	2.700,--	2.700,--	2.700,--	2.700,--	2.700,--	2.700,--	2.700,--	4.700,--
Zinsen Anlagevermögen	50.000,--	50.000,--	50.000,--	50.000,--	50.000,--	50.000,--	50.000,--	50.000,--
Zinsen Umlaufvermögen	25.000,--	15.000,--	17.500,--	20.000,--	22.500,--	27.500,--	30.000,--	35.000,--
Fertigungswagnis	21.000,--	10.500,--	14.700,--	16.800,--	18.900,--	24.150,--	28.350,--	33.600,--
Wagnis Bestände, Zahlung, Einkauf	40.000,--	24.000,--	28.000,--	32.000,--	36.000,--	44.000,--	48.000,--	56.000,--
allgem. Versandkosten	4.500,--	2.250,--	3.150,--	3.600,--	4.050,--	4.950,--	5.400,--	6.300,--
Werbekosten	25.000,--	25.000,--	25.000,--	25.000,--	25.000,--	25.000,--	25.000,--	25.000,--
Reisekosten	6.500,--	6.500,--	6.500,--	6.500,--	6.500,--	6.500,--	6.500,--	6.500,--
Spenden	1.000,--	-,--	-,--	-,--	-,--	1.000,--	1.000,--	1.000,--
Eingangsfrachten	5.000,--	2.500,--	3.500,--	4.000,--	4.500,--	5.500,--	6.000,--	7.000,--
Gesamtkosten	1091.200,--	806.720,--	1003.200,--	1032.200,--	1061.200,--	1199.342,--	1313.977,--	1564.672,--
Fertigungsstunden	108.108	54.054	75.675	86.486	97.297	118.919	128.185	144.144
Kosten pro Fertigungsstunde	10,094	14,92	13,25	11,93	10,906	10,085	10,25	10,85

1) vergl. die Ausführungen Seite 39
2) die erhöhten Kosten bei dem Beschäftigungsgrad von 140 % sind Folge von Fremdmieten als Entgelt für zusätzlich gemietete Räume zu Lager- und Produktionszwecken (manuelle Verarbeitung).

Abb. 3a Variable Kosten

Beschäftigungsgrad im Quartalsdurchschnitt →	100 %	50 %	70 %	80 %	90 %	110 %	120 %	140 %
Kostenart ↓	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
fremde Reparaturen	20.000,--	10.000,--	14.000,--	16.000,--	18.000,--	22.000,--	25.000,--	30.000,--
Hilfs- u.Betriebsmaterial	100.000,--	50.000,--	70.000,--	80.000,--	90.000,--	110.000,--	120.000,--	140.000,--
Strom, Gas, Wasser	19.000,--	11.400,--	13.300,--	15.200,--	17.100,--	20.900,--	22.800,--	26.600,--
eigene Reparaturen	6.000,--	3.000,--	4.200,--	4.800,--	5.400,--	6.600,--	7.500,--	9.000,--
Abschreibungen	83.000,--	62.250,--	70.550,--	74.700,--	78.850,--	91.300,--	99.600,--	116.200,--
Beiträge, Gebühren	8.000,--	4.600,--	5.600,--	6.400,--	7.200,--	8.800,--	9.600,--	11.200,--
Wareneingang	5.000,--	2.500,--	3.500,--	4.000,--	4.500,--	5.500,--	6.000,--	7.000,--
Zinsen Umlaufvermögen	25.000,--	15.000,--	17.500,--	20.000,--	22.500,--	27.500,--	30.000,--	35.000,--
Fertigungswagnis	21.000,--	10.500,--	14.700,--	16.800,--	18.900,--	24.150,--	28.350,--	33.600,--
Wagnis Bestände, Zahl.	40.000,--	24.000,--	28.000,--	32.800,--	36.000,--	44.000,--	48.000,--	56.000,--
allg. Versandkosten	4.500,--	2.250,--	3.150,--	3.600,--	4.050,--	4.950,--	5.400,--	6.300,--
Summe variable Kosten	331.500,--	195.500,--	244.500,--	273.500,--	302.500,--	365.700,--	402.250,--	470.900,--
Anteil variable Kosten	30,3 %	24,2 %	24,3 %	26,4 %	28,5 %	30,4 %	30,6 %	30,0 %
Fertigungsstunden	108.108	54.054	75.675	86.486	97.297	118.919	128.185	144.144
variable Kosten pro Fertigungsstunde	3,066	3,617	3,230	3,162	3,109	3,075	3,138	3,2669

Diese Schwankungen traten im Prüfungszeitraum einheitlich in allen Fertigungsabteilungen auf; es lag also jeweils eine in allen Abteilungen gleichmäßige Beschäftigungslage (Über- bzw. Unterbeschäftigung) vor. Infolgedessen kann für diese Untersuchung eine getrennte Behandlung jeder Kostenstelle außer acht bleiben und der ganze Betrieb als eine Kostenstelle aufgefaßt werden, um festzustellen, wie eine Verlags angliederung auf den Gesamtbetrieb wirkt.

Im untersuchten Unternehmen sind von 330 Beschäftigten 253 in der Produktion tätig. Unter Berücksichtigung von 44 Wochenarbeitsstunden ergeben sich nach einem Abzug von 10 %[1] 520.978 mögliche Jahresstunden.

Zur Kennzeichnung des Kostenbildes mußten die Kostenarten in einer Reihe von Quartalen untersucht werden. In einem der Quartale wurden 128.700 Arbeiterstunden mit einem Anteil von 108.108 Fertigungsstunden festgestellt. Dies entspricht einer de facto 100 %igen Beschäftigung, da die Fertigungsstunden einen Anteil von 84 % an den Arbeiterstunden ausmachen und dieser Prozentsatz als optimal gilt[2]. Die in Spalte I, Abb. 3[3] aufgeführten Kostenarten wurden der Betriebsabrechnung dieses Quartals entnommen. Die Beschäftigungsgrade 80 %, 90 %, 110 % und 120 % wurden ebenfalls empirisch aus der Betriebsabrechnung gewonnen. Für die restlichen Beschäftigungsgrade (50 %, 70 %, 140 %), die zur Kennzeichnung des Kostenbildes bei starken Beschäftigungsausschlägen in die Untersuchung

---

1) Die Personalstatistik wies diesen Anteil für Urlaubstage, Krankheit und Feiertage aus.
2) vergl. Grundlagen der Flachdruckkalkulation, Teil I, Wiesbaden 1954 S. 22-24
3) vor Seite 39

aufgenommen werden, mußten die zugehörenden Kosten mangels betrieblichen Zahlenmaterials nach Analyse ihres Charakters geschätzt werden.

Die Flexibilität der Personalkosten wird von den seit Jahren zu beobachtenden mangelnden Reserven auf dem Arbeitsmarkt der graphischen Industrie beeinträchtigt. Vor allem der Mangel an Fachkräften ließ die Unternehmensleitung bei Beschäftigungsrückgang auf Entlassungen verzichten. Sogar die Einführung von Kurzarbeit unterblieb, auch wenn sie notwendig gewesen wäre. Lediglich eine erhebliche Unterbeschäftigung, die jedoch im Untersuchungszeitraum nicht wirksam wurde, würde zu Entlassungen führen, die sich aber auf Teile des leichter zu ersetzenden Hilfspersonals beschränken müßten.

Eine Erhöhung der Beschäftigung über die Vollbeschäftigung hinaus löst die Zahlung von Überstundenzuschlägen aus und bedingt die Einstellung zusätzlicher saisonaler Aushilfskräfte. Im Zusammenhang damit steht ein relatives Absinken der Fertigungsstunden, da Ermüdungserscheinungen und verminderte Leistungsfähigkeit bei Aushilfskräften die Fertigung beeinträchtigen. Die zusätzlichen Arbeitskräfte verursachen außerdem noch Mehrkosten, wenn An- und Abfahrt - wie beim untersuchten Unternehmen - wegen der Entfernung des Wohnsitzes vom Betriebe kostenmäßig ins Gewicht fallen.

Neben den Personalkosten wird das Kostenbild der Druckerei entscheidend von den Abschreibungskosten beeinflußt. Die Abschreibungen enthalten Beträge für die technische Überalterung und vermindern sich bei

Abb. 4 Stückkosten, Gesamtkosten, Grenzkosten

				Stückkostenrechnung			Gesamtkostenrechnung		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10[1]
Beschäftigungsgrad in %	Nutzungsgrad in % $\frac{\text{Fert.Std.x100}}{\text{Gesamtstunden}}$	Anzahl der Fertigungsstunden	mittlere Ausbringung	Stückkosten $\frac{8}{3}$	Stückpreis	Grenzkosten $\frac{\text{Gesamtkostenzuwachs}}{\text{Fert.Stundenzuwachs}}$	Gesamtkosten	Gesamterlös 3 x 6	Grenzkosten x mittlere Ausbringung 4 x 7
50	84	54.054		14,92	11,--		806.720,--	594.594,--	
			64.864			$\frac{196.480}{21621}$ = 9,09			589.613,--
70	84	75.675		13,25	11,--		1.003.200,--	832.425,--	
			81.080			$\frac{29.000}{10811}$ = 2,68			217.294,--
80	84	86.486		11.93	11,--		1.032.200,--	951.346,--	
			91.891			$\frac{29.000}{10811}$ = 2,68			246.267,--
90	84	97.297		10,9068	11,--		1.061.200,--	1.070.267,--	
			102.702			$\frac{30.000}{10811}$ = 2,774			284.895,--
100	84	108.108		10,09	11,--		1.091.200,--	1.189.190,--	
			113.513			$\frac{108.142}{10811}$ = 10,--			1.135.130,--
110	84	118.919		10,085	11,--		1.199.342,--	1.308.109,--	
			123.552			$\frac{114.635}{9266}$ = 12,37			1.528.338,--
120	83	128.185		10,25	11,--		1.313.977,--	1.410.035,--	
			136.164			$\frac{250.695}{15959}$ = 15,71			2.139.136,--
140	80	144.144		10,85	11,--		1.564,672,--	1.585.584,--	

1) Die Ermittlung der Grenzkosten für die graphische Darstellung in der Gesamtkostenrechnung (Abb. 6) geschieht dadurch, daß die in Spalte 7 ermittelten Grenzkosten mit der entsprechenden mittleren Ausbringung an Fertigungsstunden (Spalte 4) multipliziert werden.

absinkender Beschäftigung deshalb nicht gleichlaufend zur verminderten Beschäftigung. Bei übernormalen Laufzeiten ist eine Abschreibung entsprechend dem Beschäftigungsgrad unter Berücksichtigung des Anteils für die technische Überalterung angemessen und branchenüblich.[1]

Das Symptom der Überbeschäftigung zeigt sich in erhöhter Belastung der Produktionsfaktoren. Hinsichtlich der Arbeitskräfte wird dem durch eine überproportionale Erhöhung des Fertigungswagnisses entsprochen. Bei Investitionsgütern sind erhöhte Reparaturen feststellbar. Fernerhin sind höhere Transportkosten und Mieten zu berücksichtigen, wenn - wie beim untersuchten Betrieb - die erhöhte Ausbringung nur durch den Einsatz von Heimarbeitern und zusätzlich gemietete getrennt liegende Lagerräume oder ähnliche Maßnahmen gewährleistet werden kann.

III. Die Auswirkungen von Beschäftigungsschwankungen auf die Gesamtkosten

Unter Verwendung der produktiven Stunden und der Gesamtkosten bei jedem Beschäftigungsgrad ergeben sich die Kosten pro Fertigungsstunde (Stückkosten)[2], und die Grenzkosten Abb.4 vor Seite 41 bei mittlerer Ausbringung. Die unter Verwendung der Werte gefertigte graphische Darstellung Abb. 5[3] ergibt folgende Erkenntnisse:

1) Grundlagen der Flachdruckkalkulation a.a.O.
2) eine Stückkostenrechnung ist im graphischen Gewerbe nur in speziellen Fällen möglich, nicht aber in den hier untersuchten Flachdruckbetrieben, so daß die Fertigungsstunde berechnet werden muß. Dabei muß die Intensität der Leistungsabgabe naturgemäß als konstant angenommen werden. Der betriebswirtschaftlichen Terminologie entsprechend wird jedoch die Fertigungsstundenrechnung als Stückkostenrechnung bezeichnet.
3) vor Seite 43

Die Stückkostenkurve verläuft degressiv bis zum Punkte K, um sich dann progressiv zu entwickeln. Ein Minimum der Kosten pro Fertigungsstunde ergibt sich bei ca. 113 5oo Stunden (Strecke A-O), also bei einem Beschäftigungsgrad von 1o5 %. Der Markt vergütet dem Betriebe für eine Fertigungsstunde im gewogenen Mittel DM 11,--. Dieser Erlös gilt gleichermaßen für alle Beschäftigungsgrade, so daß jede weitere Fertigungsstunde mit dem gleichen Einnahmenzuwachs anzusetzen ist. Insofern sind Preis- und Grenzerlöskurve (PP') identisch. Der Schnittpunkt der Grenzkostenkurve und der Preiskurve, d.h. das Gewinnmaximum (M), bildet sich infolge stark steigender Grenzkosten bei nur wenig über das Betriebsoptimum hinaus erhöhter Fertigung, nämlich bei ca. 116.5oo Fertigungsstunden (Strecke O-B). Der Beschäftigungsgrad beträgt 1o8 %.

Die untere Rentabilitätsschwelle (R) liegt bei ca. 96.5oo Stunden, also bei einem Beschäftigungsgrad von 89 %, während die obere Rentabilitätsschwelle (R') bei etwa 147.ooo Stunden und 142 %iger Beschäftigung verläuft.

Die untere Rentabilitätsschwelle wird also bereits bei einem Beschäftigungsrückgang um 11 %, gerechnet von der Vollbeschäftigung, erreicht. So besteht für das Unternehmen die latente Gefahr, auf Grund der saisonalen Auftragsschwankungen Grenzbetrieb zu werden oder sogar in die Verlustzone zu geraten. Dieses Merkmal ist bedingt durch den hohen Anteil der fixen und schwer veränderlichen Kosten, zu denen aus besprochenen Gründen auch die Personalkosten gehören.

Es ist feststellbar, daß die reinen fixen Kosten, d.h. solche, die von Beschäftigungsschwankungen unberührt bleiben (Miete, Brennstoffe, Zinsen auf das Anlagevermögen etc.), sich geringer auswirken als die schwer

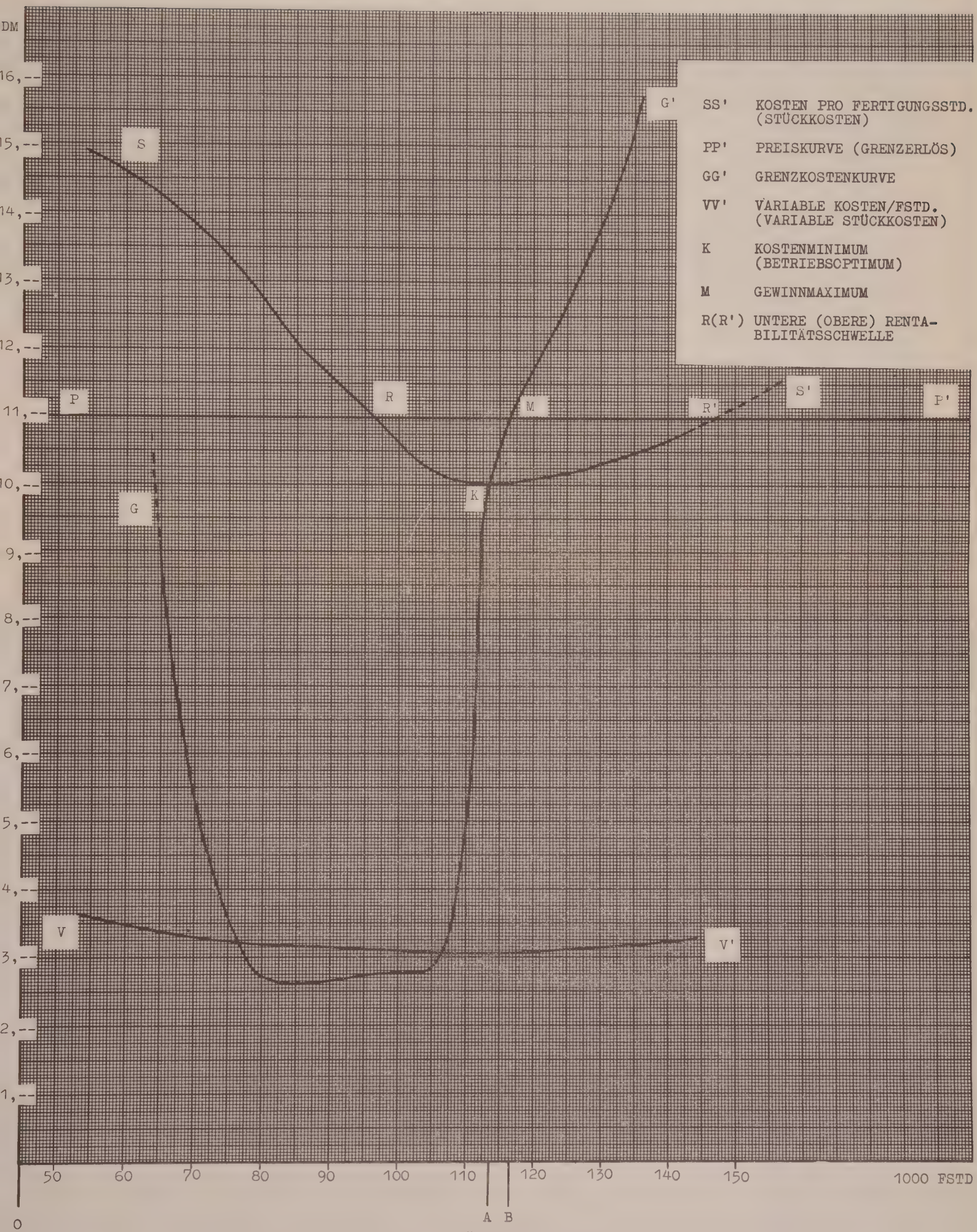


Abb. 5 Stückkostenkurve

veränderlichen Kosten mit progressivem Charakter bei Überbeschäftigung (z.B. Personalkosten). Diese sind den fixen Kosten zuzurechnen; denn "fixe Kosten sind solche Kosten, die i n n e r h a l b b e s t i m m t e r Beschäftigungsgrenzen vom jeweiligen Beschäftigungsgrad unabhängig sind"[1], was bei den aufgeführten schwer veränderlichen Kosten der Fall ist. Die bei Überbeschäftigung bei diesen Kosten zu beobachtenden Progressionen sind wesentliche Ursache dafür, daß einer Produktionsausdehnung in einem Quartal - etwa um ein unterbeschäftigtes Quartal auszugleichen - Grenzen gesetzt sind. Der Anteil der schwer veränderlichen Kosten ergibt einen hohen Anteil der Fixkosten an den Gesamtkosten, während die variablen Kosten, wie aufgezeichnet (Tabellen 3a und 5[2]), nur geringe Bedeutung haben.[3]

---

1) Schmalenbach, Kostenrechnung und Preispolitik, Köln und Opladen 1956, Seite 58
2) vor Seiten 39 und 43
3) Der Charakter einer Kostenart wird durch den Grad der Empfindlichkeit bei Beschäftigungsänderungen bestimmt. Stark reagierende Kosten werden dem variablen, nicht oder gering reagierende Kosten dem fixen Bereich zugerechnet.

   In Abb. 3a sind die Kosten zusammengestellt, die bei den acht verwendeten Beschäftigungsgraden als dem variablen Bereich zugehörig erscheinen, wobei die sich häufig zeigende Proportionalität zur Beschäftigung die vorgenommene Einordnung unterstützt.

   Eine sichere Entscheidung über den Charakter einer Kostenart kann jedoch nur gefällt werden, wenn innerhalb einer bestimmten Beschäftigungsbreite für jede Gesamtheit von Produktionseinheiten ein eigener Beschäftigungsgrad einschließlich aller angefallenen Kosten zur Verfügung stünde. Dann würde es sich nämlich erweisen, ob eine als variabel bezeichnete Kostenart wirklich auf kleinste Beschäftigungsschwankungen empfindlich reagiert oder z.B. innerhalb eines gewissen Bereiches unverändert bleibt und damit sprungfixen Charakter besitzt. In einem solchen Fall müßte die Eingliederung in den variablen Bereich unterbleiben.

Die Stückkostenrechnung läßt sich auch durch die Gesamtkostenrechnung bestätigen. Die Werte für diese sind ebenfalls in der Abb.4 enthalten und zeichnerisch in Abb. 6 dargestellt.[1] Es ergibt sich folgende Berechnung:

Die Preiskurve entsteht aus der Multiplikation der Anzahl der Fertigungsstunden mit dem Werte DM 11,--.

Im Punkte K ergibt sich das Betriebsoptimum, d.h. es wird mit den geringsten Durchschnittskosten produziert:

1.135.000 : 113.500 = DM 10,--

Im Punkte M ergibt sich das Gewinnmaximum

116.500 Stunden x 11,-- = DM 1.281.500,-- (Gesamterlös)
116.500 Stunden x 10,02 = DM 1.167.330,-- (Gesamtkosten)
Gewinnmaximum DM 114.170,--

Der Gewinn im Betriebsoptimum ist geringer:

113.500 Stunden x 11,-- = DM 1.248.500,-- (Gesamterlös)
113.500 Stunden x 10,-- = DM 1.135.000,-- (Gesamtkosten)
Gewinn im Betriebsoptimum DM 113.500,--

114.170,-- $\geqslant$ 113.500,--
MM' $\leqslant$ KK'

Die Beziehung der Grenzkosten zu den Gesamtkosten ergibt sich, wenn die Grenzkosten mit der mittleren Ausbringung an Fertigungsstunden multipliziert werden, GG' schneidet TT' in K und PP' im Punkte M.

---

1) vor Seiten 41 bzw. 45

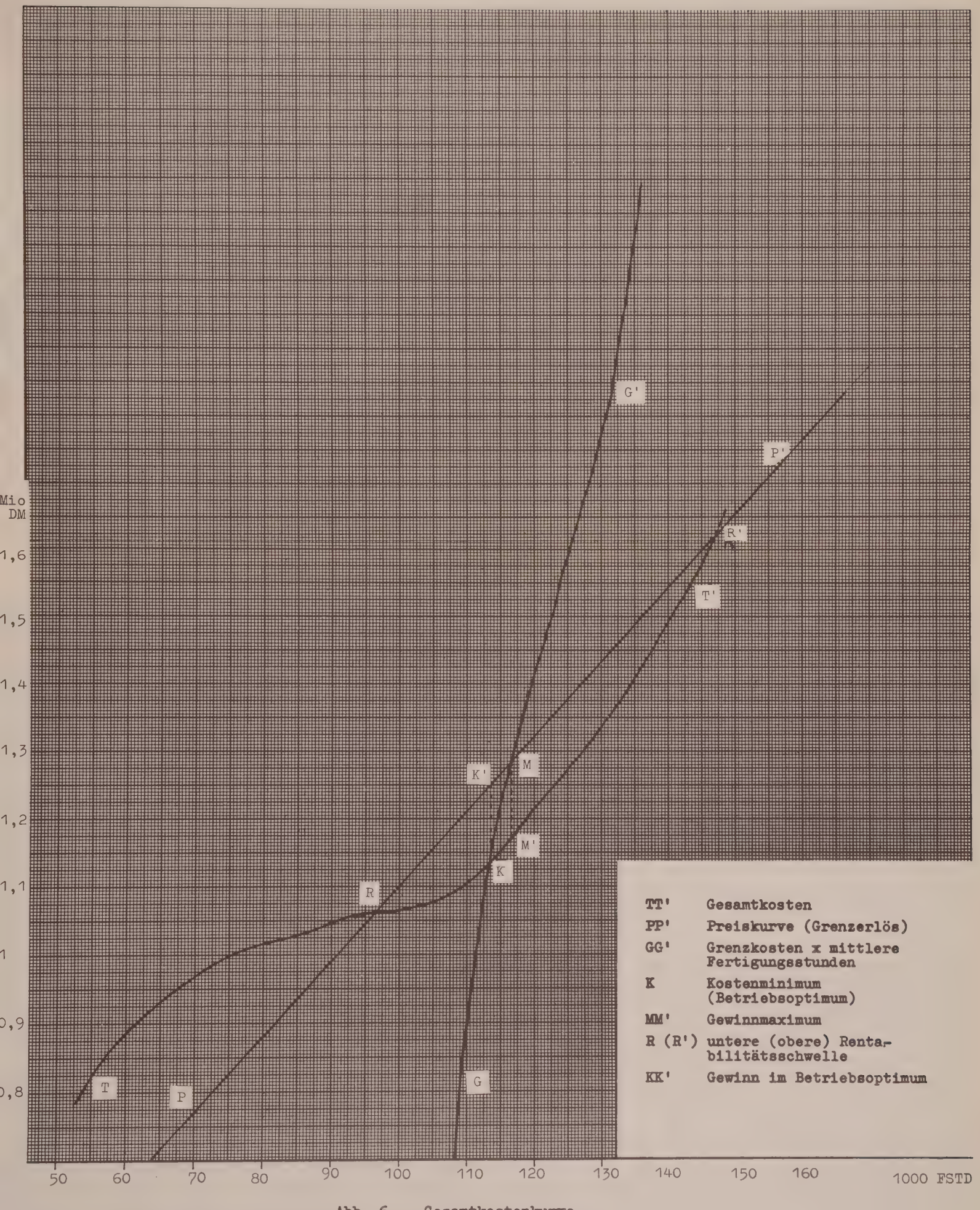


Abb. 6 Gesamtkostenkurve

Abb. 7 Jahres-Rentabilität

	I. Quartal	II. Quartal	III. Quartal	IV, Quartal	Jahr
Fertigungsstunden	97 297	86 486	128 185	118919	430 887
Erlös/Fertigungsstd.	11,--	11,--	11,--	11,--	11,--
Gesamterlös	1.070.267,--	951.346,--	1.410.035,--	1.308.109,--	4.739.757,--
Kosten/Fertig.Std.	10,90	11,93	10,25	10,085	10,691
Gesamtkosten	1.061.200,--	1.032.200,--	1.313.977,--	1.199.342,--	4.606.719,--
Gewinn	9.067,-- (ABCD)	./. 80.854,-- (DEFG)	96.058,-- (GHIK)	108.767,-- (ILMN)	133.038,--

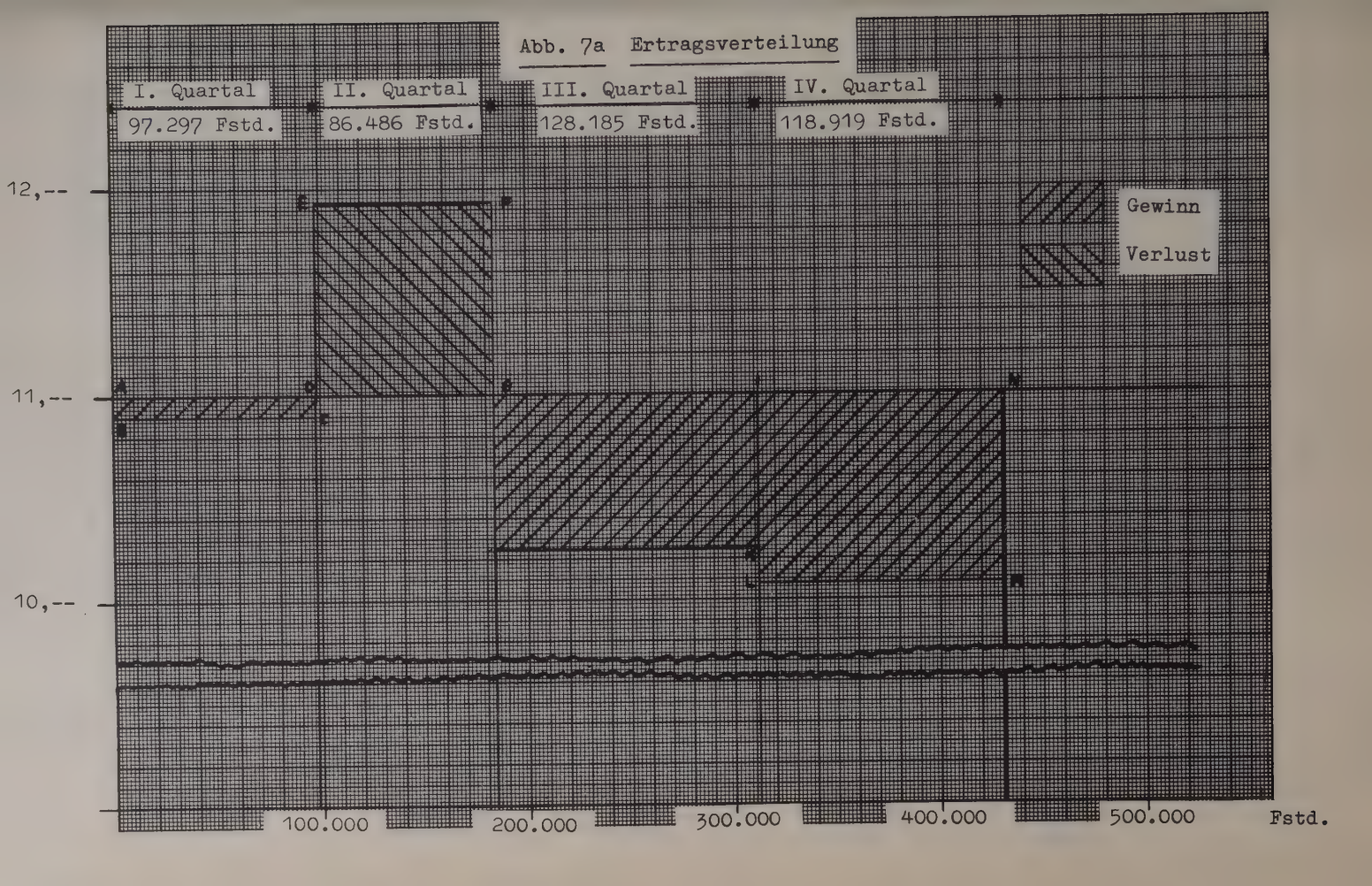


Abb. 7a Ertragsverteilung
I. Quartal
97.297 Fstd.
II. Quartal
86.486 Fstd.
III. Quartal
128.185 Fstd.
IV. Quartal
118.919 Fstd.
12,--
11,--
10,--
Gewinn
Verlust
100.000
200.000
300.000
400.000
500.000
Fstd.

Die vorangegangenen Untersuchungen haben gezeigt, daß der dargestellte Flachdruckbetrieb wegen seiner hohen remanenten Kosten keine entsprechende Anpassungsfähigkeit besitzt, wenn die Marktlage kurzfristige Beschäftigungsrückgänge auslöst. Dabei wäre gerade in solchen Fällen eine Anpassung notwendig, da ja nicht auf marktmäßige Strukturwandlungen mit der Möglichkeit einer langfristigen Anpassung zu reagieren ist, sondern ein saisonaler Ausgleich gesucht werden muß.

IV. Der Einfluß der zusätzlichen Verlagsaufträge auf das Kostenbild

Es wurde festgestellt, wie die Kosten der Druckerei auf unterschiedliche Beschäftigung reagieren. Es ist nunmehr zu untersuchen, wie sich im Ablauf des Jahres die Verhältnisse darstellen.

Überwiegend wird in Flachdruckbetrieben das erste Halbjahr mit schwächerer Beschäftigung von dem zweiten Halbjahr mit erhöhter Anspannung abgelöst. Die Untersuchungen beweisen, daß zwar die Unter- bzw. Überbeschäftigung in Grenzen bleibt, jedoch beträchtliche Beschäftigungsschwankungen vorkommen.

In Anlehnung an die Untersuchungsergebnisse werden folgende Beschäftigungsgrade angenommen:

1. Quartal 90 %
2. Quartal 80 %
3. Quartal 120 %
4. Quartal 110 %

Die Abbildungen 7 und 7a[1] zeigen, daß die Gewinnzone im wesentlichen im zweiten Halbjahr liegt.

---

1) vor Seite 45

Der Ausgleich der Beschäftigung durch einen angegliederten Verlag hat sich bei diesem Betrieb also auf das erste Halbjahr zu konzentrieren. Unter Berücksichtigung des Strebens nach Gewinnmaximierung müßte der Verlag Aufträge an die Druckerei geben könnten, die im 1. Quartal ca. 19.000 und im 2. Quartal ca. 30.000 Fertigungsstunden verursachen.[1] Das 3. und 4. Quartal sind bereits über das Gewinnmaximum hinaus durch Druckaufträge von Dritten beschäftigt, die von der Druckerei selbst kommen.

Bei diesen Überlegungen ist zu berücksichtigen, daß die Errechnung der Beträge unter Einbeziehung aller Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten der Druckerei erfolgte. Wie noch auszuführen[2], werden bei Verlagsaufträgen gewisse Vertriebskosten nicht verrechnet, so daß der Erlös für die Fertigungsstunde bei Verlagsaufträgen unter DM 11,-- liegt. Dies verändert das Gewinnmaximum im Hinblick auf die Zahl der notwendigen Fertigungsstunden (116.500) nicht, wohl aber die Erträge der Druckerei bei diesem Beschäftigungsgrad, da sie bei einem Anteil von Verlagsaufträgen geringer liegen als dies bei der 100 %igen Beschäftigung mit Druckaufträgen für Dritte der Fall ist.

In Abb. 7 haben die eigenen Kosten des anzugliedernden Verlages naturgemäß außer Ansatz zu bleiben; es wird also nur das Kostenbild der Druckerei dargestellt. Die vorliegenden Ergebnisse in bezug auf das Gesamtunternehmen bleiben dann unverändert, wenn sich beim Verlag Kosten und Erlöse decken. Dies wird in der Praxis zu Beginn der Verlagstätigkeit kaum der Fall sein, so daß der Verlag den Ausgleichsertrag bei der Druckerei durch eigene Verluste beeinträchtigt. Die Überlegungen haben sich jedoch auf den zukünftigen Zweck auszurichten, d.h. auf den Augenblick, wo die Verlagserlöse die Verlagskosten decken bzw. überdecken.

---

1) Die genauen Werte betragen 19203 bzw. 30014 Fertigungsstunden. Für die weiteren Berechnungen wird eine Zahl von 49000 Fertigungsstunden zugrunde gelegt.
2) Seiten 141/142

V. Auswertung

Die Rentabilitätsschwelle bei einer Beschäftigung von 89 % kann als symptomatisch für den modernen Flachdruckbetrieb mit kapitalintensiver Produktion und fixen Personalkosten während der Unterbeschäftigung gelten.

Angesichts des wachsenden Kapitalbedarfs der Betriebe muß mit einer ständigen Vermehrung der Kosten nicht genutzter quantitativer Kapazitäten[1] bei den Betriebsmitteln gerechnet werden. Dies gilt auch für die Kosten der menschlichen Arbeit, da einer Verminderung des Personalstandes die berechtigte, weil bisher noch stets erfüllte Erwartung auf Überwindung der Unterbeschäftigung entgegensteht, und einem Ausgleich durch die Einführung von Kurzarbeit wegen der Abwanderungstendenzen bei der derzeit angespannten Arbeitsmarktlage enge Grenzen gesetzt sind.

Da für den Betrieb einer Offsetdruckerei in besonderem Maße qualifizierte Fachkräfte erforderlich sind, die bei Unterbeschäftigung mit geringerwertigen Tätigkeiten beschäftigt werden müssen, entstehen auch nicht genutzte qualitative Kapazitäten[1], wobei die entsprechenden Kosten sich zum Teil nicht nur während der Periode der Unterbeschäftigung, sondern darüber hinaus bemerkbar machen, wenn der Betriebsangehörige durch Arbeitsmangel oder berufsfremde Tätigkeiten während der beschäftigungsschwachen Periode nach Wiederaufnahme seiner eigentlichen Arbeit Zeit benötigt, um sein einstmaliges Leistungsvermögen wiederzugewinnen.

---

1) E. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre I. Band "Die Produktion", 3. Auflage, Berlin, Göttingen und Heidelberg 1957, Band I, Seiten 56 ff und 60 ff.

Bei Betrachtung der Kurvenverläufe fällt auf, daß sie nicht zwangsläufig sind, die Veränderungen der Kostenstruktur bei verschiedenen Beschäftigungsgraden also mathematisch nicht exakt erfaßt werden können.[1]

Von wesentlicher Bedeutung ist dabei, daß die unternehmerische Entscheidung großen Einfluß auf den jeweiligen Kostencharakter hat. Wenn z.B. die Personalkosten fixen Charakter haben, liegt das an einer bestimmten Reaktion des Unternehmens in Verbindung mit den Erwartungen für die Zukunft unter Berücksichtigung der derzeitig angespannten Situation auf dem Arbeitsmarkt.

Da diese Erwartungen auf den kurzfristigen Ausgleich des jeweiligen Beschäftigungsrückganges gerichtet sind, kann eine durch einen generellen Beschäftigungsrückgang notwendige langfristige Anpassung nicht in Betracht kommen. Es bleibt also nur die Möglichkeit, die Kostenlage durch die Vermeidung von Beschäftigungslücken zu verbessern, um auf diese Weise während des ganzen Jahres eine optimale Ertragssituation zu erreichen bzw. sich dieser anzunähern. Durch die Hereinnahme eigener Verlagsaufträge entsteht der dazu notwendige Beschäftigungsausgleich, der deshalb als wichtigstes Motiv für eine Verlagsangliederung angesehen wird

2. Abschnitt: Das akquisitorische Potential

"Im tatsächlichen Marktgeschehen sind die Betriebe bestrebt, im Rahmen der ihnen gegebenen Möglichkeiten ihren Absatzmarkt zu individualisieren, um sich auf diese Weise, ... einen 'Firmenmarkt' zu schaffen."[2] Diese Bestrebungen müssen auch im Bereich des graphischen Gewerbes realisiert werden.

---

1) Eine mathematische Erfassung für jeden Beschäftigungsgrad wäre möglich, wenn die Kosten sich aus bei allen Beschäftigungsgraden konstanten Fixkosten und variablen Kosten proportionalen Charakters zusammensetzten. Neben diesen "reinen" Fixkosten hat eine Betriebswirtschaft jedoch solche, die nur in einem gewissen Bereich konstant bleiben, darüber hinaus aber sprungfixen oder progressiven Charakter annehmen. Auch im variablen Bereich entstehen unter- und überproportionale Kosten.

2) E. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 2. Band "Der Absatz", Berlin, Göttingen und Heidelberg 1956, Seite 202

Eine hervorragende Druckqualität, ein besonderer Kundendienst oder günstige Verkaufsbedingungen sind Faktoren, die das akquisitorische Potential einer Betriebswirtschaft verbessern und eine günstigere Wettbewerbsposition verursachen.

Die zu beantwortende Frage lautet, ob die Angliederung eines Verlages auch in diesem Zusammenhang von Bedeutung ist.

I. Die Qualität

Die Qualität jeder Drucksache bemisst sich nach dem Grad ihrer Übereinstimmung mit der Originalvorlage, wenn diese für das Druckerzeugnis verbindlich ist. Mehr oder minder große unbeabsichtigte Abweichungen resultieren im wesentlichen aus Mängeln im technischen Ablauf und unterschiedlicher Leistungsfähigkeit des Personals.

Die Verlagserzeugnisse des Flachdrucks werden zu einem wesentlichen Teil nach künstlerischen Vorlagen geschaffen (Kunstdrucke - Postkarten - Kalender). Die druckmäßige Wiedergabe beschränkt sich daher nicht nur auf die richtige Farbauswahl, auch der Charakter der Vorlage in bezug auf Oberfläche, Pinselstruktur und Maltechnik ist wiederzugeben.

Der Druck nach künstlerischen Vorlagen ist somit eine besondere Aufgabe und nicht vergleichbar mit der Bearbeitung von Druckerzeugnissen für den industriellen Normalbedarf. Drucktechnische Erfolge sind stets Ergebnisse langjähriger Erfahrung und des gemeinsamen Bemühens von Technikern und Künstlern.

Derartige besondere Aufgaben haben immer eine Ausstrahlungskraft auf das allgemeine Qualitätsniveau des Betriebes, so daß ein Betrieb mit angegliederter Verlagsproduktion nicht nur auf dem Sektor der besonders hohe Anforderungen stellenden Verlagsaufträge, sondern über den industriellen Normalbedarf hinaus zu ausgesprochener Qualitätsproduktion geeignet ist.

Dies ist auch im Hinblick auf die europäische Wirtschaftsentwicklung wesentlich. Wenn auch im graphischen Gewerbe der Inlandsabsatz gegenwärtig noch dominierend ist,[1] so führen jedoch die Bemühungen um einen europäischen Markt zu verstärkten Verkaufsanstrengungen ausländischer Druckereien im Bundesgebiet und zwingen die führenden inländischen Firmen zu erhöhten Exportbestrebungen.

Der Standard der technischen Ausstattungen der graphischen Industrie ist in den westlichen Ländern kaum unterschiedlich. Es gilt daher, durch die Erziehung des Personals und die Verfeinerung der Methoden bei gleichen technischen Voraussetzungen qualitativ mehr zu bieten.

Durch die günstigeren Voraussetzungen eines kombinierten Betriebes ist der Angliederung eines eigenen Verlages somit auch im Hinblick auf den europäischen Wirtschaftszusammenschluß ein besonderer Wert beizumessen.

---

1) Der Exportanteil am Umsatz des graphischen Gewerbes betrug im ersten Halbjahr 1960 4,7 % (aus den Berichten der wirtschaftpolitischen Kommission in der AGV Wiesbaden 1960)

II. Das eigene Verlagswerk

Ein Flachdruckbetrieb ohne angeschlossenen Verlag ist, mit Ausnahme der wenigen Lagerproduzenten,[1] nur auf dem Gebiet der individuellen Auftragsfertigung tätig, so daß die entstehenden Druckvorlagen lediglich für wiederkehrende Aufträge des jeweiligen Bestellers verwendet werden können. Demgegenüber verfügt der kombinierte Betrieb zusätzlich über eigene Verlagserzeugnisse und damit über Bildvorlagen von breiterem Interesse.

Derartige verlagseigene Bildvorlagen können auch von der Druckerei übernommen werden und für Drucksachenangebote Grundlage sein. Der Verlag des kombinierten Betriebes vermittelt z.B. seiner Druckerei indirekt zusätzliche Beschäftigung, wenn ein Druckereikunde auf verlagseigenes Material besonderen Wert legt (z.B. für Industriewerbekalender).

III. Die erleichterte Beschaffung

Da die Verlagstypen des Flachdrucks mehr von der Abbildung als vom Text her gekennzeichnet sind, unterhält der angeschlossene Verlag vielfache Verbindungen zu Bildautoren (Fotografen, Maler, Zeichner, Graphiker) und Archiven (öffentliche und private Sammlungen), mit denen der reine Druckereibetrieb sonst nicht in Berührung käme.

Diese Kontakte sind bei Auftragsvergaben der Drucksachenverbraucher in solchen Fällen von Wert, in denen eine Beratung des Kunden und die Ausarbeitung selbst gestalteter Vorschläge ausschlaggebend sind.

1) siehe Seite 25 ff.

IV. Die Verbindung zum Ausland

Die Verlagstypen des Flachdrucks sind durchweg exportfähig, wenn bei ihrer Auswahl und Gestaltung international gültige Maßstäbe angelegt werden.

Abgesehen von einer zusätzlichen Nachfrage bestehen die Vorzüge des Verlagsexportes darin, die entstandenen Verbindungen auch für die Zwecke der Druckerei auszubauen. Der Verfasser denkt an die Möglichkeit eingehender Absatzuntersuchungen für Drucksachen, an die Verwertung ausländischer Patente und Lizenzen auf dem Drucksachen- und Verpackungsgebiet und an technische und betriebswirtschaftliche Gespräche mit ausländischen Druckereiunternehmungen, die deshalb zustande kommen, weil im allgemeinen die Interessen der Gesprächspartner wegen des in allen Ländern überwiegenden Inlandsabsatzes bei graphischen Erzeugnissen nicht kollidieren, und daher ein Austausch im beiderseitigen Interesse liegt.

V. Die Auswirkungen der Präferenzen

Es ist nunmehr zu untersuchen, ob den Präferenzen des kombinierten Betriebes praktische Bedeutung zukommt. Dies wäre der Fall, wenn die Angliederung eines Verlages nach der Aufbauperiode eine günstigere Position am Absatzmarkt verursachte.

Wenn ein Auftrag für eine Drucksache mit verlagseigenen Motiven in Rede steht, ist der kombinierte Betrieb Monopolist. Er besitzt beispielsweise die Autorenrechte und Druckvorlagen von Bildern, die für einen Industriekalender Verwendung finden sollen. Der außerhalb des Wettbewerbs erzielte Preis beinhaltet eine Akquisitionsrente, die aus dem Erlös der Verlagsrechte (spezielle Akquisitionsrente) und dem Erlös aus der monopolistischen

Angebotssituation (monopolistische Akquisitionsrente) besteht. Die Zusammenstellung von Bildvorlagen für einen industriellen Werbekalender dürfte beispielsweise dem kombinierten Unternehmen leichter fallen als einem reinen Druckbetrieb. Wenn nicht schon die dem Verlag gehörenden Bildmotive einen Kunden zur Bestellung veranlassen, so wird die Beschaffungsmöglichkeit des benötigten Bildmaterials in vielen Fällen honoriert.

Da der Verlag seinen Druckbetrieb mit der Herstellung des Verlagsprogramms beschäftigt, ist der technische Betrieb auf diesem Gebiet leistungsfähiger als andere Wettbewerber, die sich entweder wegen der Vielfalt der Flachdruckerzeugnisse auf andere Teilgebiete spezialisiert haben oder vergleichbare Aufgaben nur zeitweilig gestellt bekommen. Deshalb wird beispielsweise die Spielkartenfabrikation für Werbezwecke, die besondere Ansprüche an das Personal stellt, vornehmlich von den Druckereien betrieben, die schon durch eigene Verlagsaufträge dafür prädestiniert sind und dem Besteller daher ein in jeder Beziehung günstiges Angebot einreichen können. Die akquisitorische Erfahrungsrente entsteht also auf Grund der Kostendifferenz zum Wettbewerb und ist selbst bei Abgabe eines günstigeren, d.h. niedrigeren Preises erzielbar.

Aber auch dann, wenn keine Monopolsituation vorliegt bzw. keine besonderen Erfahrungen auf einem Spezialgebiet bestehen, wirkt sich die Betriebskombination günstig aus. Denn die Angliederung eines Verlages ist für die Position der Druckerei am Absatzmarkt immer zweckmäßig, wenn es gelingt, durch zeitlichen und quantitativen Beschäftigungsausgleich ständig hohe Nutzungsgrade zu erhalten und damit vorkalkulatorische Vorteile zu ermöglichen, die dem Wettbewerber ohne angegliederten Verlag infolge der die Druckerei treffende saisonale Schwankung vorenthalten sein müssen.

3. Kapitel

Die Angliederung des Verlages an den Flachdruckbetrieb

1. Abschnitt: Die rechtlichen, steuerlichen und organisatorisch-wirtschaftlichen Gegebenheiten

Bei der Angliederung eines Verlages an einen Betrieb des Flachdrucks sind rechtliche, steuerliche und organisatorisch-wirtschaftliche Möglichkeiten zu beachten, die sich je nach dem mit der Angliederung verfolgten Zweck voneinander unterscheiden. Dabei sind die rechtlichen und steuerlichen Gegebenheiten von den letzteren zu trennen.

Die Möglichkeiten in rechtlicher und steuerlicher Hinsicht hängen davon ab, ob der Verlag eine eigene, von der Druckerei juristisch getrennte Rechtspersönlichkeit haben soll, oder ob er innerhalb der firmenrechtlichen Konstruktion der Druckerei betrieben wird. Für die Untersuchungen ist es dabei unwesentlich, ob der Verlag am Standort der Druckerei oder von diesem getrennt errichtet wird, da der Standort, mit Ausnahme der hier unberücksichtigt bleibenden Kommunalsteuern, auf rechtliche und steuerliche Entscheidungen keine Auswirkung hat.

Demgegenüber hängen die organisatorisch-wirtschaftlichen Gegebenheiten weder von der Rechtsform ab, noch sind sie steuerlich relevant; hier sind es vielmehr, im Zusammenhang mit dem Standort der Druckerei, Fragen des Verlagsstandortes, die von Bedeutung sind. Es ist zu untersuchen, ob es aus organisatorisch-wirtschaftlichen Gründen zweckmäßiger ist, den Verlag an einem von der Druckerei getrennten Standort zu errichten oder am Standort und damit im organisatorischen Rahmen der Druckerei aufzubauen.

I. Die rechtlichen Gegebenheiten

a) Verlagsaufbau innerhalb der Druckerei

Ein Unternehmen, das die Aufnahme einer zusätzlichen Fertigungs- oder Handelsabteilung plant, um seine Marktposition günstig zu beeinflussen, wird diesen neuen Zweig normalerweise unter seiner bestehenden Firma aufbauen, zumal die Konstruktion einer unabhängigen Rechtspersönlichkeit nur mit zusätzlichen Kosten und zusätzlichem persönlichen Aufwand möglich ist. Die Kosten setzen sich aus Vertrags-, Notariats- und Registergebühren zusammen. Ein nicht unerheblicher Arbeitsaufwand der Unternehmensleitung ergibt sich bei den Überlegungen hinsichtlich der zweckmäßigen Form, der Vertragsgestaltung, der Bekanntmachung und dergleichen mehr.

b) Die eigene Verlagsfirma

Es darf daher angenommen werden, daß normalerweise ein Verlag unter einer selbständigen Rechtsform, d.h. rechtlich unabhängig von der Druckerei, nur gegründet und betrieben wird, wenn besondere Forderungen damit im Zusammenhang stehen.

Die Gründe für die eigene Verlagsfirma

Verlagsfachmann:

Die Gründung einer eigenen Verlagsfirma bietet sich an, wenn der Druckereibetrieb sich mit einem Dritten zur verlagsmäßigen Betätigung verbinden möchte. Die Frage nach dem Verlagsprogramm und die eigene mangelnde Erfahrung können es notwendig werden lassen, sich mit einem Fachmann zu verbinden, der die Mitarbeit von einer Beteiligung am Verlage abhängig macht. Die Auf-

nahme dieses Dritten als Gesellschafter in die Druckerei zur Vermeidung einer selbständigen Verlagsgesellschaft dürfte sich wegen einer möglichen Beeinträchtigung der Rechte der bisherigen Gesellschafter nur in besonders gelagerten Fällen empfehlen; sei es, daß von dem neu aufzunehmenden Gesellschafter ein außergewöhnliches, für den Betrieb entscheidend wichtiges Programm geboten wird, oder aber daß die wirtschaftliche Stellung der Druckerei die Aufnahme einer Verlagsproduktion fordert, diese aber ohne den am Gesamtunternehmen zu Beteiligenden nicht vorgenommen werden kann.

Dieser letztere Fall soll jedoch aus der Betrachtung ausscheiden, da nur ein gesunder und rentabler Druckereibetrieb Grundlage dieser Untersuchung sein soll, und deshalb auch nur die vorher genannten Motive für die Angliederung infrage kommen sollen.

Firmenname:

Ein weiterer Grund zur getrennten Firmierung kann in der Notwendigkeit bestehen, den Verlag unter fremdem Namen einzuführen. Dies könnte empfehlenswert sein, wenn die Druckerei über eine große Verlagskundschaft verfügt und befürchten muß, daß sie als Konkurrent ihrer Kunden Aufträge einbüßen wird. Es wäre denkbar, eine derartige Anonymität, die, abgesehen von der neutralen Firmierung, einen anderen Standort nahelegt, durch einen Treuhandvertrag bezüglich der Anteile zu verwirklichen, d.h., daß der Treugeber (z.B. ein Gesellschafter der Druckerei) einen Strohmann als Treuhänder im Register eintragen läßt. Der Treuhänder ist Dritten gegenüber Anteilseigner. Im Innenverhältnis ist er verpflichtet, den Weisungen des Treugebers nach Maßgabe des zwischen ihnen geschlossenen Vertrages nachzukommen. Bei einer solchen Konstruktion ist abzuwägen, ob die Anonymität Bestand hat. Wenn auch das Handelsregister keine Auf-

schlüsse bezüglich der tatsächlichen Verhältnisse gibt, lehrt die Erfahrung, daß durch Indiskretionen oder andere Umstände die wirklichen Verhältnisse innerhalb der Branche bekannt werden, so daß ein praktischer Wert eigentlich verneint werden muß.

Haftung:

Die getrennte Firmierung des Verlages kann Folge des Wunsches sein, die Haftungsverhältnisse unterschiedlich von der Druckerei zu gestalten. Wird z.B. die Druckerei als Personalgesellschaft geführt und unterliegen daher alle oder ein Teil der Gesellschafter der unbeschränkten Haftung, so kann das Interesse bestehen, den Verlag als juristische Person zu betreiben.

Stimmrecht:

Weiterhin könnte dem geschäftsführenden Gesellschafter der Druckerei daran gelegen sein, die Stimmrechtsverhältnisse in der Gesellschafterversammlung nicht auch auf den Verlag zu übernehmen, sondern diesen, unabhängig von der Druckerei, z.B. als Einzelfirma zu gründen.

Personalpolitik:

Eine getrennte Verlagsgesellschaft macht es möglich, verdiente Mitarbeiter auszuzeichnen, wenn dafür im Rahmen der Druckerei keine Möglichkeit besteht. (Beispiele: Da die Prokuristenpositionen in der Druckerei besetzt sind, wird der Handlungsbevollmächtigte Prokurist der Verlagsgesellschaft; da die Druckerei als Kommanditgesellschaft keine Geschäftsführer haben kann, wird ein Prokurist der Druckerei Geschäftsführer der Verlags-GmbH).

Sozialpolitik:

Bei getrennter Verlagsfirmierung können Betriebsrat und Wirtschaftsausschuß der Druckerei auf die Verlagsgesellschaft keinen Einfluß nehmen.

Aufsichtsratspflicht:

Für eine getrennte Verlagsgesellschaft kann auch eine Vorschrift des BVG[1] maßgebend sein; für die Art der Rechtsform des Verlages ist § 77 des Gesetzes, der eine GmbH mit mehr als 500 Mitarbeitern zur Bildung eines Aufsichtsrates verpflichtet, jedoch ohne Bedeutung. Wenn die Druckerei-GmbH nahe an dieser Belegschaftsgrenze liegt, und durch zusätzliches Verlagspersonal anwüchse, könnte es den Beteiligten als wünschenswert erscheinen, die Verpflichtung zur Bestellung eines Aufsichtsrates durch Gründung einer eigenen Verlagsgesellschaft zu umgehen.

Die Rechtsform

Wenn einer oder mehrere der aufgeführten Gründe eine juristisch unabhängige Verlagsgesellschaft nahelegen, ist die Wahl der Rechtsform von Bedeutung. Dabei kommt es gleichermaßen auf die zu wählende Rechtsform als solche an, wie auf die juristischen Beziehungen zwischen der Verlagsgesellschaft und der Druckerei in ihrer bestehenden Rechtsform. Für die Wahl der Rechtsform des Verlages können soviele Beweggründe maßgeben sein, daß es nicht möglich ist, im einzelnen darauf einzugehen. Es kommt vielmehr darauf an, unter welcher Rechtsform die Druckerei betrieben wird, welche Gesellschafter zu welchen Anteilen beteiligt sind, wie deren Verhältnis untereinander ist, ob hinsichtlich der Verlagsgründung Einigkeit besteht oder nicht, ob die Aufnahme eines zusätzlichen Gesellschafters notwendig

1) Betriebsverfassungsgesetz

ist und ob aus finanziellen Gründen die Gesellschafter nur teilweise bereit und in der Lage sind, sich am Verlag zu beteiligen.

Der Verfasser beschränkt sich daher auf typische Auswirkungen der jeweiligen Rechtsform, ohne alle Möglichkeiten aufzuzeigen.

Einzelfirma und Personalgesellschaft:

Als Einzelfirma oder Personalgesellschaft verfügt der Verlag über einen oder mehrere unbeschränkt haftende Gesellschafter. Lieferanten und Banken werden deshalb ihre Kredite bereitwilliger zur Verfügung stellen.

Eine Einzelfirma kommt in Betracht, wenn ein geschäftsführender Gesellschafter der Druckerei allein das Risiko der Verlagsgründung übernimmt; sei es auf Grund unterschiedlicher Beurteilung seitens der Anteilseigner der Druckerei, oder aber weil er auf alleiniges Stimmrecht Wert legt.

Als stillen Teilhaber könnte er einen Verlagsfachmann aufnehmen, dessen Mitarbeit nur auf diese Weise zu gewinnen ist. Diese Konstruktion wäre besonders dann denkbar, wenn die Druckerei als Einzelfirma betrieben wird.

Die Frage nach einer offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft ist wohl dahingehend zu beantworten, daß bei Einigkeit aller Gesellschafter der Druckerei-OHG oder -KG die jeweilige Rechtsform auch dem Verlage gegeben wird. Zu Lasten aller Anteile kann jedoch auch ein zusätzlicher Gesellschafter in der OHG Aufnahme finden oder als Komplementär bzw. Kommanditist in die Kommanditgesellschaft eintreten. Im übrigen ergibt sich eine vielleicht wünschenswerte Trennung von der Druckerei aus personal- und sozialpolitischen Gründen.

Kapitalgesellschaft:

Im Falle der Haftungsbeschränkung auf die Einlage in einer GmbH können in der Errichtungsperiode Beschaffungsschwierigkeiten dadurch auftreten, daß sich der Kreis der Lieferanten zurückhaltend verhält. Auch dem Kapitalbedarf der Verlags-GmbH wird bei anfänglich ungünstiger Situation von den Banken nur bei zusätzlichen Sicherheiten entsprochen werden.

Die Gründung einer Aktiengesellschaft bzw. Kommanditgesellschaft auf Aktien dürfte im allgemeinen mit Rücksicht auf die mangelnde Größenordnung bzw. die Publizitätspflicht nicht infrage kommen. Die Verlagstypen des Flachdrucks als solche bedingen keinen Großverlag, wie das im Zeitungs- und Zeitschriftenwesen der Fall sein kann, zumal die hier besonders in Rede stehende Ausgleichsfunktion des Verlages ohnehin auf eine limitierte Größe hinweist.

II. Die steuerlichen Gegebenheiten

a) Verlagsaufbau innerhalb der Druckerei

Nach der Feststellung, daß die Gründung einer eigenen Verlagsgesellschaft nur aus bestimmten Motiven heraus empfehlenswert ist und normalerweise sich ein Aufbau innerhalb der rechtlichen Konstruktion der Druckerei empfiehlt, gilt dieser Grundsatz auch in steuerlicher Hinsicht. Das geflügelte Wort: "Ein Verlag lebt von dem Programm, was er vor Jahren gestaltet hat", deutet darauf hin, daß ein erheblicher Errichtungsaufwand entsteht, d.h., daß erst nach einer längeren Periode des Aufbaues der Verlagsproduktion mit nachhaltigen Erträgen zu

rechnen ist. Zunächst ist die Zahl der Titel noch zu klein, als daß der Absatz alle Kosten zu decken vermöchte oder die notwendigerweise geringen Auflagen der Verlagswerke unrentabel.

Die Aufbauverluste des Verlages werden im Rahmen der Druckerei steuerlich voll wirksam, d.h. abzugsfähig.

b) Die eigene Verlagsfirma

Die Verlagsverluste sind ebenfalls abzugsfähig, wenn der Verlag als Personalgesellschaft geführt wird, da die Aufbauverluste in den Einkommensteuererklärungen der Beteiligten gegen ihre sonstigen Einkommen (z.B. aus Druckereigeschäft) aufgerechnet werden können.

Die eigene Verlagsfirma unter einer GmbH wird jedoch nicht mit Sicherheit in der Lage sein, ihre Verlustvorträge steuerlich wirksam werden zu lassen, da u.U. eine längere Aufbauperiode notwendig ist und ein mehr als fünf Jahre vorgetragener Verlust bei der Gewinnermittlung nicht mehr berücksichtigt werden kann.

Ein wesentliches Hindernis für die Gründung einer eigenen Verlagsgesellschaft ist die Verpflichtung zur Zahlung von 4 % Umsatzsteuer für Lieferungen an diese, die ihrerseits - bei einem Weiterverkauf der Ware im gelieferten Zustand - nochmals eine 1 %ige Umsatzsteuer und im veränderten Zustand eine solche von 4 % abzuführen hat. Diese Verpflichtung enfällt lediglich - d.h., nur eine 4 %ige Umsatzsteuer von den Verlagsverkäufen ist abzuführen -,wenn zwischen beiden Gesellschaften die folgenden Rechtsbeziehungen bestehen:

Unternehmereinheit

"Unternehmereinheit liegt vor, wenn an mehreren - bürgerlich-rechtlich verschiedenen - Gesellschaften oder Einzelfirmen dieselben Gesellschafter in demselben Verhältnis beteiligt sind, die Willenbildung bei allen Gesellschaften (Einzelfirmen) einheitlich ist und die beteiligten Firmen untereinander nicht über- bzw. untergeordnet sind."[1] Die Unternehmereinheit gilt als ein Unternehmen nach § 2 UStG. Die folgenden Motive für die Gründung einer eigenen Verlagsgesellschaft sind daher im Sinne der Unternehmereinheit umsatzsteuerschädlich: Die Aufnahme eines Dritten im Verlag und der Wunsch nach einem anderen Stimmrecht. Einen anderen Namen kann der Verlag hingegen ohne Steuerschädlichkeit annehmen, auch wenn es sich z.B. um eine Einzelfirma handelt, für die ein Strohmann Namensträger ist. Für die Beurteilung durch die Finanzbehörden sind die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend, d.h., der Strohmann als Treuhänder ist nicht Anteilseigner und deshalb nicht steuerpflichtig in der Verlagsgesellschaft, sondern der Treugeber, der damit als alleiniger Anteilseigner beider Gesellschaften gilt; somit wird dem Begriff "Unternehmereinheit" entsprochen.

Organschaft

Die Organschaft ergibt sich aus der Organtheorie, die durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs im Anschluß an § 2 Absatz 2 UStG aufgestellt und weiterentwickelt wurde. Eine juristische Person ist (abhängiges) Organ einer anderen, wenn "das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ... die Dreiheit der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung"[2] der Organgesellschaft in das beherrschende Unternehmen erkennen läßt. "Organschaftsähnliche Fälle liegen nach § 2 Abs. 2 Ziffer 1 UStG vor, wenn Personengesellschaften (z.B. OHG, KG, GmbH und Co. KG) einem

1) Industriekurier Nr. 186 vom 3.12.1960 Seite 17
2) Koch, Wirkau, Sölch, Ringleb, Umsatzsteuergesetz München und Berlin 1952, Seite 115

Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmens zu folgen verpflichtet sind. Auf solche Fälle sind die für die Organschaft geltenden Grundsätze weitgehend anzuwenden. (Vgl. BFH-Urteil V 47/56 U vom 23.7.1959, BStBl III 1959 S. 394)"[1]

Die Dreiheit der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung wird nach neuester Rechtsprechung bezüglich des Zusammenhanges von Druckerei und Verlag (Urteil V 176/55 U vom 23.7.1959 Umsatzsteuersenat des BFH) streng aufgefaßt. Es genügt nicht nur, daß es an eigener Willensbildung bei der Organgesellschaft auf Grund finanzieller und organisatorischer Eingliederung mangelt, sondern auf den wirtschaftlichen Zusammenhang beider Unternehmungen kommt es an.

Das Urteil hatte einen Verlag als beherrschendes Unternehmen und eine Druckerei als vermeintliche Organgesellschaft zum Gegenstand. Der BFH sah den Tatbestand der Organgesellschaft nur erfüllt, wenn die wirtschaftliche Eingliederung dadurch offenkundig wird, daß die Druckaufträge des Verlages für die angegliederte Druckerei eine notwendige Ergänzung ihrer Kapazitätsauslastung darstellen oder die Betätigung der Druckerei eine notwendige Ergänzung der Verlagsarbeit bedeutet. Dabei kann der Umstand, daß die Druckerei überwiegend für Dritte arbeitet, der Organtheorie entgegenstehen.

Bei der Problemstellung dieser Arbeit liegen die Verhältnisse genau umgekehrt, d.h., die Druckerei beherrscht und der Verlag ist Organ. In diesem Fall muß das Urteil des BFH so ausgelegt werden, daß - unter der Voraussetzung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung - ein wirtschaftlicher

---

1) Industriekurier Nr. 186 vom 3.12.1960

Zusammenhang nur dann gegeben ist, wenn die Herrschaft der Druckerei sich dahin auswirkt, daß der Verlag alle oder zumindest nahezu alle Verlagserzeugnisse durch die beherrschende Druckerei herstellen lassen muß und somit nach Art einer Vertriebsabteilung für diese tätig ist.

Ergebnis: Umsatzsteuer

Eine Umsatzsteuerschädlichkeit ist somit bei der Gründung der Verlagsgesellschaft nur zu verneinen, wenn diese sich mit der Druckerei zu einer Unternehmereinheit verbindet oder als ihre Organgesellschaft im Sinne der Organtheorie, entsprechend der obigen Auslegung des BFH-Urteils, anzuerkennen ist, oder es sich um einen organschaftsähnlichen Fall handelt.

III. Die organisatorischen und wirtschaftlichen Gegebenheiten

Bei der Aufnahme einer industriellen Fertigung entsteht bereits beim Aufbau der ersten Produktionsstufe ein bedeutender Investitionsaufwand, da alle Fertigungsabteilungen eingerichtet und mit einer Mindestkapazität ausgestattet werden müssen.

Da der Verlag aus kleinstem organisatorischen Rahmen heraus nach und nach aufgebaut werden kann, besteht für die Druckerei die Möglichkeit, die Angliederung mit der Entwicklung des Geschäftsumfanges abzustimmen und kostensparend vorzunehmen. Bedingung ist dabei jedoch die Überwachung eines möglichst sinnvollen organisatorisch-wirtschaftlichen Aufbaues des Verlages innerhalb der Druckerei.

Von großer Bedeutung ist dabei die Wahl des Verlagsstandortes, weil davon die organisatorisch-wirtschaftlichen Möglichkeiten entscheidend abhängen. Der Verlag kann entweder an einem anderen Standort und organisatorisch getrennt von der Druckerei betrieben oder aber am gleichen Standort im Rahmen der organisatorischen Möglichkeiten der Druckerei aufgebaut werden.

a) Getrennter Verlagsstandort

Die Standortfaktoren im Verlagsgewerbe sind Absatz, Personal und Beschaffung.

Für den Absatz der Verlagserzeugnisse sind neben den eigenen Verlagsvertretern die sogenannten Barsortimenter (Kommissionäre) zuständig, die im Verlagsabsatz die Funktion des Großhändlers innehaben.

Bis zur Beendigung des Krieges war Leipzig der Kommissionsplatz, an dem nahezu jeder Verlag durch einen Kommissionär vertreten war. Im Jahre 1914 waren dort 10.980 auswärtige und ausländische Verlage vertreten, während Stuttgart (715) und Berlin (261) - an zweiter bzw. dritter Stelle folgend - weit zurücklagen.[1]

1) Fritz Pustet, Die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Verlagsbuchhandel und Buchdruckgewerbe in der Gegenwart (Dissertation), Regensburg 1923, Seite 151

Eine solche Konzentration ist heute fortgefallen, die westdeutschen Städte Hamburg, Köln, Frankfurt, Stuttgart haben das Erbe Leipzigs angetreten; keine von ihnen vermochte jedoch eine Konzentration zu erreichen, so daß jeder Verlag in der Nähe seines Standortes ein Kommissionshaus antrifft.

Die Kommissionäre versorgen den Einzelhandel in ihrem Bezirk täglich durch Kraftwagen. Durch das wohlorganisierte Lieferungsverfahren im Sinne einer Zusammenstellung der täglichen Gesamtanforderungen der Buchhandlungen (Publikationen der verschiedensten Verleger zum jeweiligen Verlagspreis) kann der Kommissionär mit einem Frachtkostenanteil für den einzelnen Buchhändler zurechtkommen, der wesentlich geringer ist als die Frachtkosten, die der Verlag dem Buchhändler bei direkter Lieferung in Rechnung stellen müßte.

Der Verlagsstandort ist deshalb bei Lieferungen an die Kommissionäre ohne Bedeutung, er spielt aber auch dann keine große Rolle, wenn der Einzelhandel vom Verlag direkt beliefert wird. Die Verlagserzeugnisse des Flachdrucks sind frachtextensiv; außerdem differieren die innerdeutschen Postkosten, selbst bei großen Entfernungen, nur geringfügig. Für die Exportgeschäfte schließlich ist der Standort innerhalb der Bundesrepublik ohne Bedeutung, da die Frachtkosten zu den Grenzen bzw. Häfen wegen der geringen Gewichte kalkulatorisch wenig Bedeutung haben.

Die Einflüsse des Personalwesens auf den Standort sind belangreicher. Das leitende Verlagspersonal muß ausgesprochene verlegerische Qualifikationen besitzen; vielfach ist ein Studium Voraussetzung, und meistens handelt es sich um Persönlichkeiten, denen der Standort die Möglichkeiten einer geistigen

Orientierung bieten muß, die sowohl dem Verlag dient als auch den privaten Interessen der Beschäftigten. Die geistige Anregung ist für im Verlagswesen Tätige notwendige Befruchtung. Der Standort sollte daher in einer Großstadt mit ihren kulturellen Möglichkeiten oder in erreichbarer Nähe gewählt werden.

Dies gilt entsprechend für die Beschaffung, der als Standortfaktor die größte Bedeutung zukommt. Neben der üblichen Beschaffung für die Herstellung der Verlagswerke (des Rohmaterials, der Hilfs- und Betriebsstoffe etc.) ist die Beschaffung bei einem Verlag auf die Bereitstellung geistiger oder künstlerischer Leistung ausgerichtet. Während Spezialverlage an einen bestimmten Standort gebunden sind (wissenschaftlicher Verlag in einer Universitätsstadt), ist es im allgemeinen die größere Stadt mit den dort ansässigen Autoren (Schriftstellern, Fotografen, Pädagogen, Wissenschaftlern, Künstlern), deren sich der Verlag auf der Beschaffungsseite bedient. Die Verbindung zum Zentrum ist ein echtes Erfordernis, und die Praxis zeigt, daß auf Grund von Kriegsfolgen in weitabgelegene Landgemeinden evakuierte Verlage bestrebt waren, die Großstadt oder ihre Nähe wiederzugewinnen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß ein getrennter Verlagsstandort dann zweckmäßig ist, wenn die Druckerei weitab von einem Zentrum liegt und dem Verlag in personeller Beziehung und im Hinblick auf die Beschaffungsseite Schwierigkeiten bereitet.

Ein getrennt von seiner Druckerei errichteter Verlag erfordert von vorneherein relativ hohe Aufwendungen. In neu zu beschaffenden Räumlichkeiten müssen nicht nur die eigentlichen Verlagsfunktionen personell besetzt werden, sondern beispielsweise auch die Buchhaltung eingerichtet werden, die anderenfalls für beide Unternehmensteile gemeinsam betrieben werden kann. Der Verlag ist von vornherein ganz auf sich selbst

gestellt, da auch ein temporärer Rückgriff auf das Personal der Druckerei auf Grund der räumlichen Trennung weitgehend ausfällt.

Die Errichtung am fremden Ort erfordert intensives Studium der örtlichen Bedingungen; alle Verbindungen müssen neu hergestellt werden, die ein gewerbliches Unternehmen am jeweiligen Standort haben muß.

Die Arbeit des Verlagsleiters dient nicht allein dem angegliederten Verlag, sondern muß auch auf die Erfordernisse der Druckerei ausgerichtet sein. Der Verlagsleiter muß ihre Verhältnisse studieren, ihr Produktionsprogramm und ihre Einrichtung hinsichtlich des Einsatzes bei künftigen Verlagsaufträgen prüfen und die Auslastung der Produktionsabteilungen feststellen, um die notwendigen Kenntnisse zu erarbeiten. Ein ständiger Gedankenaustausch mit der Geschäftsleitung der Druckerei ist wichtig, da es gilt, die verlegerischen Aufgaben den Wünschen der Druckerei nach Möglichkeit anzupassen, die für den Verlagsaufbau benötigten Mittel festzustellen und dergleichen mehr.

Dieser Fragenkomplex läßt sich bei räumlicher Trennung nur bedingt lösen. Es wird stets schwierig bleiben, einen engen Kontakt zwischen Druckerei und Verlag herzustellen, weil bei letzterem die Gefahr eines Eigenlebens im Sinne des Selbstzweckes besteht, und damit die Aufgabenstellung gefährdet ist. Zusammenfassend ergibt sich, daß der Aufbau des Verlages am Standort der Druckerei nur dann nicht zu befürworten ist, wenn die Standortverhältnisse die Verlagsentwicklung erschweren. Dies wird auch durch die folgenden Untersuchungen bestätigt.

b) Gemeinsamer Standort

Wird der Verlag am Standort und im organisatorischen Rahmen der Druckerei aufgebaut, sind die organisatorischen Probleme leichter lösbar. Der eingesetzte Verlagsleiter kann sich der bestehenden Organisation der Druckerei bedienen, auf das Personal der Druckerei zurückgreifen und auch die vorhandenen organisatorischen Mittel (Telefon, Fernschreibzentrale, Wagenpark, Buchhaltung usw.) in Anspruch nehmen. Damit wird ein allmählicher Aufbau ermöglicht; bis zur Entstehung des Programms und der eigentlichen Verlagsarbeit kann sich der Verlagsleiter unschwer der gegebenen Situation in der Druckerei anpassen und sich mit den örtlichen Verhältnissen, soweit sie den Verlag betreffen, vertraut machen.

Das Eindringen in die innerbetrieblichen Verhältnisse der Druckerei unter Berücksichtigung des Verlagszweckes und des Beschäftigungsausgleichs ist für den Verlagsleiter am Standort der Druckerei wesentlich leichter. Die ständige Teilnahme an Besprechungen, die laufende Orientierung im eigentlichen Fertigungsbereich und die Verfolgung des Produktionsprogramms ergeben in Kürze wertvolle Aufschlüsse. Der fortgesetzte Einblick in die Belange der Druckerei, verbunden mit schnell greifbaren Daten der betriebswirtschaftlichen Abteilung, geben notwendiges Rüstzeug für die Entscheidung über Art und Fertigung der Verlagsaufträge im Sinne des angestrebten Beschäftigungsausgleichs.

Die Verbesserungen des akquisitorischen Potentials durch die Verlagsangliederung lassen sich naturgemäß dann besonders gut verwirklichen, wenn der Verlagsleiter und seine Mitarbeiter "im Hause" sind.[1]

1) vergl. Seite 48 ff.

Es kann gefolgert werden, daß der Aufbau im gleichen Hause vorteilhafter ist. Der Errichtungsaufwand ist geringer, die Herstellung der notwendigen Kontakte beschränkt sich auf die rein verlegerischen Interessen, und die entscheidend wichtige Abstimmung von Druck- und Verlagsprogramm läßt sich besser und in kürzerer Zeit realisieren.

Auch von der Kostenseite her ist der Aufbau im Rahmen der Organisation der Druckerei zu empfehlen. Es ergeben sich Kostenminderungen durch den teilweisen Einsatz desselben Personals im Bereich der Verwaltung und der Fertigungshilfsstellen sowie relative Einsparungen durch die Mitbenutzung der vorhandenen Organisation und der Organisationsmittel; infolge der Großbeschaffung der Druckerei entstehen günstigere Einkaufsbedingungen in Form von geringeren Preisen auf Grund höherer Industrierabatte. Außerdem können in der Aufbauperiode gewisse Investitionen vermieden werden (Lastkraftwagen, Buchhaltungsautomat u.a.).

"Je vollkommener die Betriebsorganisation die ihr 'vorgegebenen' betrieblichen Zwecke und Planungen zu verwirklichen im Stande ist, umso mehr erfüllt sie die Aufgabe, die ihrem dienenden und instrumentalen Charakter entspricht."[1]

In weiterer Übereinstimmung mit der hier getroffenen Entscheidung, nach Möglichkeit den gleichen Standort zu wählen, spricht Gutenberg von der Organisation als Mittel zum Zweck und fährt fort: "Sie (die Organisation, Anm.d.Verf.) kann nicht mehr sein und sollte auch nicht mehr sein als eben ein Instrument, dessen man sich in den Betrieben bedient, um vorgegebene Ziele und Ordnungen Gestalt werden zu lassen."

---

1) Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Band, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1957, S. 167

Im Rahmen dieser Arbeit wird besonderer Wert auf die Funktion der "Anpassung" an die betrieblichen Notwendigkeiten der Druckerei gelegt und daher die Ansicht vertreten, daß sich mit der Entscheidung, den Verlag an dem Standort der Druckerei anzugliedern, auch eine weitere Forderung von Gutenberg leichter verwirklichen läßt, der betont, daß es nicht Inhalt einer betrieblichen Organisation sein kann, die "Fülle" völlig verschiedener Sachverhalte lediglich zu konstatieren; vielmehr sei es die Aufgabe der Organisation, Vorgänge, die sich völlig indifferent zueinander verhalten (z.B. Lithografieren, Drucken, Verlagsplanung zeitlich und sachlich, Marktbeobachtung, Papiereinkauf, Finanzierung, Anm.d.Verf.), zu verknüpfen. "Die Beziehungen mithin zwischen den betrieblichen Vorgängen und Tätigkeiten, nicht diese Vorgänge und Tätigkeiten selbst, bilden den spezifisch organisatorischen Gegenstand. Das Wesen der Organisation besteht deshalb darin, aus einem Bestande an heterogenen Elementen (wie es Druck- und Verlagsprogramm von Haus aus sind, Anm.d.Verf.), eine produktive Einheit zu machen."[1]

In diesem Zusammenhang bedarf die Frage nach der Regelung organisatorischer Vorgänge auf Grund der Gutenberg'schen Differenzierung in die "fallweisen" und die "generellen" Regelungen noch einer Antwort, mit der die zweifache Verbindung der organischen Belange von Druck und Verlag zum Ausdruck kommt:

> Der Verlag muß sich dem betrieblichen Ablauf anpassen. Jeder Fertigungsbetrieb bedarf bestimmter "genereller" Regelungen in Verfolgung seiner Zielsetzung. Das innerbetriebliche Formularwesen z.B. zur richtigen und zweckvollen Durchschleusung der Aufträge betrifft den Verlagsauftrag genauso wie jeden anderen, wie überhaupt

---

1) Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Band, Berlin, Göttingen und Heidelberg 1957, S. 168

für alle täglichen Verknüpfungen (innerbetriebliche Berechnung usw.) generelle, d.h. unumstößliche Regelungen zu erarbeiten sind.

Zum anderen kann aber die Anpassungsfähigkeit der Verlagsaufträge im Sinne des optimalen Beschäftigungsausgleichs, d.h. der sachlich und zeitlich richtig eingeschleuste Verlagsauftrag, nur Ergebnis der "fallweisen" Regelung sein. Wenn der Fall einer Unterbeschäftigung in einer Abteilung voraussehbar ist, dann gilt es, zu disponieren.

IV. Die günstigste Form der Angliederung

Bei der Zusammenfassung der Gesichtspunkte, die bei der Angliederung eines Verlages in rechtlicher, steuerlicher und organisatorisch-wirtschaftlicher Hinsicht auftreten, ergibt sich, daß ein Aufbau des Verlages unter der Firma der Druckerei, an ihrem Standort und in ihrem organisatorischen Rahmen die zweckmäßigste Lösung ist.

Der Verlag als eigene Rechtspersönlichkeit erfordert einen gewissen Gründungsaufwand. In steuerlicher Hinsicht besteht zwar die Möglichkeit des Gewinn- und Verlustausgleichs, diese ist aber im Falle einer Verlags-GmbH auf fünf Jahre beschränkt. Entscheidend aber ist der Tatbestand, daß ein Verlag als eigene Rechtspersönlichkeit umsatzsteuerschädlich wirkt, wenn Unternehmereinheit, Organschaft oder ein organschaftähnliches Verhältnis nicht bestehen.

Daher ist die Gründung einer eigenen Verlagsfirma nur dann notwendig, wenn ganz bestimmte individuelle Motive vorliegen. Dabei handelt es sich entweder um die Aufnahme eines zusätzlichen Gesellschafters, die

Einführung eines eigenen Verlagsnamens, der Wunsch, die Verlagsgesellschaft in bezug auf Haftung und Stimmrecht anders zu behandeln als die Druckerei, oder es sind bestimmte personal- oder sozialpolitische Gründe gegeben.

Ein von der Druckerei getrennter Standort beinhaltet Aufwendungen, die beim Aufbau im Rahmen der Organisation der Druckerei vermieden werden. Im letzteren Falle entfällt außerdem die Notwendigkeit, die der Druckerei bereits bekannten Standortverhältnisse neu zu untersuchen, vielmehr ist eine Beschränkung auf die Klärung spezieller Verlagsfragen möglich. Von wesentlicher Bedeutung im Hinblick auf den Zweck der Angliederung ist der Umstand, daß die Abstimmung zwischen dem Verlagsprogramm und den Wünschen der Druckerei in jeder Hinsicht verbessert ist, weil die Koordinierung der beiderseitigen Interessen am zweckmäßigsten erfolgt, wenn Druckerei- und Verlagsleitung ständig engen Kontakt unterhalten.

Aus organisatorisch-wirtschaftlichen Gründen ist daher nur dann einem getrennten Verlagsstandort zuzustimmen, wenn ein Verlag an einem sehr ungünstigen Standort der Druckerei nicht mit Erfolg zu betreiben ist, weil Personal- und Beschaffungsfragen unlösbar werden.

Wenn also weder in rechtlicher und steuerlicher, noch in organisatorisch-wirtschaftlicher Hinsicht zwingende Gründe dagegen sprechen, muß der Verlagsaufbau unter der Firma, am Standort und innerhalb des organisatorischen Rahmens der Druckerei als Idealfall der Angliederung bezeichnet werden. Die weiteren Ausführungen basieren auf dieser Erkenntnis.

2. Abschnitt: Die finanziellen Gegebenheiten

Fragen der Finanzierung sind nur insoweit zu behandeln, als sie mit der Angliederung eines Verlages zusammenhängen. Es interessiert daher nicht, welches Kapital die Druckerei als solche beansprucht, sondern die Frage, wofür, wann und in welcher Höhe durch die Angliederung zusätzliche Mittel benötigt werden. Somit ist ein Teilbereich der Finanzierung eines Unternehmens, die Erweiterungsfinanzierung, zu untersuchen.

I. Die Ermittlung des Kapitalbedarfs

Im Zusammenhang mit der Frage "wofür", der Frage nach dem zu finanzierenden Bereich, ist zunächst der zusätzliche Kapitalbedarf für die Verlagsproduktion der Druckerei zu behandeln und zu untersuchen, welcher Bedarf an Finanzierungsmitteln dadurch entsteht, daß Produktionsfaktoren, anstatt unbeschäftigt zu sein[1], durch zusätzliche Aufträge Beschäftigung finden. Demnach ist zu berechnen, welcher Kapitalbedarf mit einem derartigen zusätzlichen Auftrag - ohne Berücksichtigung des ohnehin zu finanzierenden Fixkostenbereichs - entsteht. Es sind also einerseits die mit dem jeweiligen Auftrag entstehenden Materialkosten zu berücksichtigen und zum anderen die durch die zusätzliche Fertigung verursachten variablen Kosten.

Als Grundlage für die Feststellung des zusätzlichen Kapitalbedarfs in bezug auf die Verlagsproduktion dient ein bestimmter Druckauftrag, für den im anderen Zusammenhang[2] eine Vorkalkulation aufgestellt ist.

---

1) als Grundlage dient das Beispiel auf Seite 45 ff. mit niedrigem Beschäftigungsgrad im 1. Halbjahr
2) vergl. die Seiten 145 bis 147 und die Gegenüberstellung auf Seite 144

Der Druckauftrag lautet über 400.000 Verlagskarten (Post- bzw. Glückwunschkarten) mit acht verschiedenen Motiven zu je 50.000 Stück.

Der Auftrag verursacht lt. Vorkalkulation

Materialkosten in Höhe von	DM 5.214,--
Selbstkosten (Fertigungskosten + Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten) in Höhe von	DM 8.190,--
Gesamtkosten in Höhe von	DM 13.404,--

Die Materialkosten für diesen Auftrag fallen in voller Höhe zusätzlich an. Der Anteil der variablen Kosten ist im beschäftigungsschwachen 1. Halbjahr mit 27,5 % in Ansatz zu bringen. Im 1. Quartal ergab sich ein Beschäftigungsgrad von 90 %, im 2. ein solcher von 80 %.[1] Der Anteil an variablen Kosten betrug 28,5 bzw. 26,4 % (vergl. Tabelle 3a vor Seite 40). Der mittlere Anteil an variablen Kosten beträgt demnach 27,5 %.

Der bei Fertigung dieses Auftrags entstehende zusätzliche Kapitalbedarf beträgt demnach

Materialkosten (insgesamt)	DM 5.214,--
variable Kosten (27,5 % von DM 8.190,--)	DM 2.252,--
	DM 7.466,--

Für die Festlegung des Volumen der Ausgleichsproduktion ist die Zahl der notwendigen Fertigungsstunden[2] Maßstab. Auf Grund der Vorkalkulation verursacht dieser Auftrag 800 Fertigungsstunden.[3]

---

1) vergl. Seite 45
2) Die Fertigungsstunde ist die zuverlässigste Größe für die Bemessung der Produktionsmenge, da eine Berechnung nach Stückzahl bzw. Gewicht in Flachdruckbetrieben keine Grundlage hat.
3) Der genaue Wert lt. Vorkalkulation beträgt 807,5 Std. Für die Untersuchungen in diesem Abschnitt ist die Zahl 800 hinreichend genau.

Mit der Aufnahme der Verlagstätigkeit ergeben sich die Verlagskosten.

Im Anschluß an die Verlagsproduktion der Druckerei entsteht ein Lager, da der Verlag die gefertigte Ware nicht unmittelbar nach Fertigstellung absetzen kann. Die Bewertung des Lagers hat sich nach dem zusätzlichen Kapitalbedarf der Produktion zu richten.

Nach Beginn des Verlagsabsatzes sind zusätzliche Mittel zur Debitorenfinanzierung aufzubringen.

Somit entsteht zusätzlicher Kapitalbedarf in den folgenden vier Finanzierungsbereichen:

Produktion der Druckerei
Verlagskosten
Verlagslager
Verlagsabsatz (Debitoren).

Die Frage, wann und in welcher Höhe Kapitalbedarf entsteht, ist durch den außerordentlichen Finanzplan zu beantworten. Die vier Finanzierungsbereiche werden in drei zeitlich nicht zusammenhängenden Jahren zu je zwei Halbjahren untersucht. Dabei handelt es sich um das erste Verlagsjahr und zwei spätere Jahre mit zwei Halbjahren. Auf diese Weise wird einmal der Verlagsaufbau in bezug auf den Kapitalbedarf dargestellt und zum anderen werden zwei Zeiträume untersucht, in denen der Verlag seine Endgröße erreicht haben soll und damit den angestrebten vollständigen Beschäftigungsausgleich verwirklicht.

Die Gründung des Verlages unter der Firma und im Rahmen der Druckerei zu Beginn des ersten Verlagsjahres (A) löst keinen Finanzierungsvorgang aus. Das folgende erste Halbjahr ist bestimmt durch den Aufbau der Verlagsorganisation. Bei der Angliederung am Standort der Druckerei ergeben sich, verglichen

mit dem Verlagsaufbau an getrenntem Standort, auf Grund der Organisationsrente geringere Aufwendungen. Die für das Unternehmen zusätzlichen Verlagsgemeinkosten bestehen zunächst im wesentlichen aus Personal-, Büro-, Beschaffungs- und Reisekosten und sind solange zusätzlich zu finanzieren, bis sie durch laufende Verlagsumsätze ihre Deckung finden. Die Verlagskosten sind auf Grund des allmählichen Aufbaues zu Beginn noch gering.

Gegen Ende der Periode beginnt die Produktion in zunächst kleinem Umfang. Es handelt sich hier um ein erstes Halbjahr, in dem, wie erwähnt, zusätzliche Beschäftigung erwünscht ist.

Im zweiten Halbjahr findet keine Produktion statt, da die Druckerei selbst diesen Zeitraum auslasten kann. In dieser Periode entsteht auf Grund der Produktion im ersten Halbjahr ein Verlagslager. Zur besseren Abgrenzung ist unterstellt, daß die Produktion jeweils zum Halbjahresende abgeschlossen sein soll und mit Beginn des neuen Halbjahres Lagerware wird. Das Verlagslager entsteht, weil die Produktion nicht wie bei der Druckerei sofort über die Debitoren zum Erlösposten wird, sondern nur vom Lager aus vertrieben werden kann. Bei gleicher Stückzahl entspricht der zusätzliche Kapitalbedarf des Lagers dem der Verlagsproduktion. Der beginnende Absatz beansprucht Mittel zur Finanzierung der Debitoren. Der jeweils angenommene Erlös ist als Nettoerlös nach Abzug der Sondereinzelkosten und der umsatzabhängigen Honorare anzusehen. Durch die Erweiterung der Verlagsverwaltung ergeben sich höhere Verlagskosten.

Das Jahr B mit zwei Halbjahren soll vor Augen führen, wie sich etwa der zusätzliche Kapitalbedarf stellen würde, wenn es gelänge, die fehlenden 49.000 Fertigungsstunden[1] voll auszugleichen und die Produktion

---

1) vergl. Seite 46

abzusetzen. Infolge des Fehlens eines Vorjahres sind die Anfangsbestände des Verlagslagers im ersten Halbjahr geschätzt; der Ansatz der Verlagskosten erfolgt in mutmaßlicher Höhe.[1] Im ersten Halbjahr findet der Beschäftigungsausgleich durch Verlagsproduktion statt, während im zweiten Halbjahr keine Produktion erfolgt.

Das Beispiel des Jahres C zeigt auf der Produktionsseite einen vollen Ausgleich der bei der Druckerei nicht beschäftigten Fertigungsstunden; infolge von Fehleinschätzungen des Marktes, falscher Produktgestaltung oder anderer Umstände gelingt es dem Verlag jedoch nur, die Produktion zu einem Teil abzusetzen. Das Jahr C ist als Alternative zum Jahre B aufgefaßt.

Der außerordentliche Finanzplan für die Angliederung[2]

Erstes Verlagsjahr (A)

Erstes Halbjahr

Verlagsproduktion: Produziert werden 2 Millionen Karten bei 40 verschiedenen Motiven in 5 getrennten Auflagen. Jede Auflage enthält 8 verschiedene Motive, 50.000 Stück pro Motiv, 400.000 Karten insgesamt. Damit entspricht jede der 5 Teilauflagen dem vorher erwähnten Grundauftrag, der Materialkosten und variable Kosten in Höhe von DM 7.466,-- verursacht.[3] Der zusätzliche Kapitalbedarf für die Produktion beträgt demnach

5 x 7.466,-- = DM 37.330,--

1) Für die Bemessung standen Unterlagen aus der Praxis zur Verfügung
2) vergl. die Zusammenstellung in Abb. 8 vor Seite 79
3) Da der Verlag immer wieder die Produktionslücken auszufüllen hat, kommt es weniger darauf an, wenige Großaufträge zu fertigen, sondern darauf, daß eine Vielzahl kleiner und mittlerer Verlagsarbeiten zur Verfügung steht .

Abb. 8 Außerordentlicher Finanzplan (in DM)

Bereich \ Zeitpunkt	A 1. Verlagsjahr 1. Halbjahr	 2. Halbjahr	B ein Verlagsjahr 1. Halbjahr	 2. Halbjahr	C ein Verlagsjahr 1. Halbjahr	 2. Halbjahr
Finanzierung der Verlagsproduktion der Druckerei	37.330,--		457.292,--		457.292,--	
Finanzierung des Verlagslagers		32.664,--	156.008,--	398.652,--	198.004,--	547.972,--
Absatz-finanzierung		13.333,--	240.000,--	373.333,--	120.000,--	186.666,--
Finanzierung der Verlagskosten	50.000,--	69.332,--	./. 102.024,--	./. 408.704,--	173.989,--	20.648,--
zusätzlicher Kapitalbedarf (im Mittel)	87.330,--	115.329,--	751.276,--	363.281,--	949.285,--	755.286,--
zusätzlicher Kapitalbedarf (im Mittel)	101.330,--		557.276,--		852.286,--	

Da die Auflage von 400.000 Karten 800 Fertigungsstunden verursacht, werden in diesem Quartal 4.000 Fertigungsstunden gedeckt, d.h. 8,16 % der auszugleichenden 49.000 Fertigungsstunden.

Die angenommenen Verlagskosten betragen in dieser Aufbauperiode

DM 50.000,--

DM 37.330,--
+ DM 50.000,--
DM 87.330,--

Es ergibt sich ein Kapitalbedarf von DM 87.330,--

Zweites Halbjahr

Eine Verlagsproduktion findet nicht statt. Der Verlagsabsatz beginnt. Der Nettoerlös je 1.000 Karten beträgt DM 80,--. Ein Absatz von 500.000 Karten ergibt einen Nettoumsatz des Verlages von DM 40.000,--.

Der Anfangsbestand des Lagers aus der Produktion der ersten Periode beträgt DM 37.330,--
Der Lagerabgang ist pro 1.000 Karten zu bewerten mit DM 18,665 (die Fertigung von 2 Mio Karten erfordert zusätzliches Kapital von DM 37.330,--, Kapitalbedarf pro 1.000 Karten DM 18,665).
Lagerabgang (500.000 Karten) DM 9.332,--[1]
Lagerendbestand DM 27.998,--
durchschnittlicher Lagerwert

$$\frac{37.330 + 27.998}{2} =$$ DM 32.664,--

Der Finanzierungsaufwand für den Verlagsabsatz richtet sich nach dem Umfang der Debitoren. Bei einem durch-

1) alle Berechnungen erfolgen ohne Berücksichtigung der Pfennigbeträge

schnittlichen Ziel von 60 Tagen (2 Monate) ergibt sich eine Debitorenfinanzierung in Höhe von $\frac{40.000 \times 2}{6}$ = DM 13.333,--

Verlagskosten sind in dieser Periode des weiteren Verlagsausbaus in Höhe von DM 100.000,-- entstanden. Auf Grund des beginnenden Absatzes wird erstmalig ein Teil der Verlagskosten gedeckt.

Nettoumsatz pro 1.000 Karten DM 80,--		
Nettoumsatz bei 500.000 Karten		DM 40.000,--
zusätzlicher Kapitalbedarf pro 1.000 Karten	DM 18,665	
zusätzlicher Kapitalbedarf bei 500.000 Karten		DM 9.332,--
Deckungsbetrag per 1.000 Karten	DM 61,335	
Deckungsbetrag bei 500.000 Karten		DM 30.668,--

Die Verlagskostendeckung beträgt also 76,67 % vom Verlagsnettoumsatz. Der Deckungsbetrag von DM 30.668,-- ist von den Verlagskosten in Abzug zu bringen. Noch zu finanzierende Verlagskosten demnach DM 69.332,--.

Zusammenstellung:

Finanzierung der Verlagsproduktion	--
Finanzierung des Verlagslagers	DM 32.664,--
Finanzierung des Absatzes	DM 13.333,--
Finanzierung der Verlagskosten	DM 69.332,--
durchschnittlicher Kapitalbedarf 2. Halbjahr	DM 115.329,--

Verlagsjahr B

Erstes Halbjahr

Produktion: Bei Berechnung des zugrunde gelegten Auftrages entspricht der Gesamtausgleich von 49.000 Fertigungsstunden einer Produktion von 24,5 Millionen Karten, die einen Finanzierungsbedarf in Höhe von DM 457.292,-- haben (DM 18,665 pro 1.000 Karten).

Der Nettoumsatz wird mit 9 Millionen Stück = DM 720.000,-- angenommen.

Bei der Lagerfinanzierung ist von einem angenommenen Anfangsbestand auszugehen, da eine Vorperiode nicht gegeben ist.

Anfangsbestand	DM 240.000,--
Bei einem Verkauf von 9 Millionen Karten mit einem zusätzlichen Kapitalbedarf von DM 18,665 pro 1.000 ergibt sich ein Lagerabgang von	DM 167.985,--
Lagerendbestand	DM 72.015,--
durchschnittlicher Lagerbestand $\frac{240.000 + 72.015}{2}$ =	DM 156.008,--
Der Verlagsabsatz benötigt folgendes Kapital: $\frac{DM\ 720.000,-- \times 2}{6}$ =	DM 240.000,--
Zur Deckung der Verlagskosten stehen 76,67 % des Nettoumsatzes zur Verfügung. 76,67 % von DM 720.000,-- =	DM 552.024,--
Die Verlagskosten werden angenommen mit	DM 450.000,--
Die Überdeckung der Verlagskosten beträgt	DM 102.024,--

Zusammenfassung:

Finanzierung der Verlagsproduktion		DM 457.292,--
Finanzierung des Verlagslagers		DM 156.008,--
Finanzierung des Absatzes		DM 240.000,--
Überdeckung der Verlagskosten	./.	DM 102.024,--
durchschnittlicher Kapitalbedarf 1. Halbjahr		DM 751.276,--

Zweites Halbjahr:

Eine Produktion findet nicht statt; das Herbst- und Weihnachtsgeschäft erbringt einen Nettoumsatz in Höhe von DM 1.120.000,-- (14 Mio Karten).

Verlagslager

Lagerendbestand 1. Halbjahr		DM 72.015,--
Produktion 1. Halbjahr		DM 457.292,--
Anfangsbestand		DM 529.307,--
Lagerabgang (14 Mio Stück zu DM 18,665 pro 1.000)	./.	DM 261.310,--
Lagerendbestand		DM 267.997,--
durchschnittlicher Lagerbestand $\frac{529.307 + 267.997}{2}$ =		DM 398.652,--

Verlagsabsatz $\frac{1.120.000,-- \times 2}{6}$ = DM 373.333,--

Verlagskosten:

Nettoumsatz DM 1.120.000,--	
Deckungsbetrag 76,67 % =	DM 858.704,--
Verlagskosten (unverändert)	DM 450.000,--
Überdeckung der Verlagskosten	DM 408.704,--

Zusammenfassung:

Finanzierung der Verlagsproduktion		--
Finanzierung des Verlagslagers		DM 398.652,--
Finanzierung des Absatzes		DM 373.333,--
Überdeckung der Verlagskosten	./.	DM 408.704,--
durchschnittlicher Kapitalbedarf im 2. Halbjahr		DM 363.281,--

Der Nettoumsatz des Jahres B beträgt DM 1.840.000,-- bei einem Absatz von 23 Mio. Karten. Produziert wurden 24,5 Mio Karten. Demnach ist unterstellt, daß die zusätzliche Produktion dieses Jahres mit vollem Beschäftigungsausgleich nahezu abgesetzt werden konnte.[1]

Der zusätzliche Kapitalbedarf betrug im 1. Halbjahr DM 751.276,-- und im 2. Halbjahr DM 363.281,-- (im Durchschnitt des Jahres DM 557.276,--).

Verlagsjahr C

Wie im Jahre B wird der Mangel an Beschäftigung zwar voll ausgeglichen, es gelingt bei diesem alternativ zu verstehenden Jahr aber lediglich, den Nettoumsatz des Jahres B zur Hälfte zu erreichen. Der Ursache dafür kann beispielsweise eine falsche Marktbeurteilung sein.

Die Verlagskosten sind in gleicher Höhe wie im Jahre B angefallen, da diese überwiegend fixen Charakter haben.

---

1) Eine vollkommene Übereinstimmung von Produktion und Absatz während desselben Zeitraums ist nicht denkbar. Bei derartig ausgewogenen Verhältnissen darf mit Blick auf weitere Berechnungen aber unterstellt werden, daß die produzierte Ware kurzfristig vollständigen Absatz findet.

Erstes Halbjahr

Verlagsproduktion (24,5 Mio Karten)	DM 457.292,--
Nettoumsatz DM 360.000,-- (4,5 Mio St.)	
Verlagslager	
Anfangsbestand (wie Jahr B)	DM 240.000,--
Abgang (4,5 Mio, DM 18,665 pro 1000)	DM 83.992,--
Lagerendbestand	DM 156.008,--
Durchschnittsbestand	DM 198.004,--
Verlagsabsatz	
$\frac{360.000 \times 2}{6}$ =	DM 120.000,--
Verlagskosten	
Nettoumsatz DM 360.000,--	
Deckung 76,67 %	DM 276.011,--
Verlagskosten	DM 450.000,--
Unterdeckung der Verlagskosten	DM 173.989,--

Zusammenstellung:

Finanzierung der Verlagsproduktion	DM 457.292,--
Finanzierung des Verlagslagers	DM 198.004,--
Finanzierung des Verlagsabsatzes	DM 120.000,--
Finanzierung der Verlagskosten	DM 173.989,--
durchschnittlicher Kapitalbedarf 1. Halbjahr	DM 949.285,--

Zweites Halbjahr

Keine Verlagsproduktion
Nettoumsatz DM 560.000,-- (7 Mio Stück)

Verlagslager

Endbestand des 1. Halbjahres	DM 156.008,--
Produktion des 1. Halbjahres	DM 457.292,--
Lageranfangsbestand	DM 613.300,--
Abgang (7 Mio, DM 18,665 pro 1000)	DM 130.655,--
Endbestand	DM 482.645,--
Durchschnittsbestand	DM 547.972,--

Verlagsabsatz

$\frac{560.000 \times 2}{6}$ = DM 186.666,--

Verlagskosten

Nettoumsatz DM 560.000,--

Deckung 76,67 %	DM 429.352,--
Verlagskosten	DM 450.000,--
Unterdeckung der Verlagskosten	DM 20.648,--

Zusammenstellung:

Finanzierung der Verlagsproduktion	--
Finanzierung des Verlagslagers	DM 547.972,--
Finanzierung des Verlagsabsatzes	DM 186.666,--
Finanzierung der Verlagskosten	DM 20.648,--
durchschnittlicher Kapitalbedarf 2. Halbjahr	DM 755.286,--

Der Nettoumsatz des Jahres C beträgt DM 920.000,-- bei einem Absatz von 11,5 Mio Karten. Produziert wurden 24,5 Mio Karten. Demnach konnte die zusätzliche Produktion innerhalb des Jahres C nur zu ca. 47 % abgesetzt werden.

Der zusätzliche Kapitalbedarf beträgt im 1. Halbjahr DM 949.285,-- und im 2. Halbjahr DM 755.286,-- (im Durchschnitt des Jahres DM 852.286,--).

Die fiktive Erfolgsrechnung

Im Zusammenhang mit dem außerordentlichen Finanzplan ist die Erstellung einer fiktiven Erfolgsrechnung für die drei verschiedenen Jahre aufschlußreich. Der zusätzliche Kapitalbedarf der vier Finanzierungsbereiche ist hier unterschiedlich zu behandeln. Die Verlagskosten, soweit sie ungedeckt bleiben, sind als Aufwand in voller Höhe, soweit sie überdeckt werden, entsprechend als Ertrag anzusetzen. Demgegenüber sind Verlagsproduktion, Lagerware und Debitoren umgeschichtetes Vermögen und daher in dieser Rechnung durch die aufzuwendenden Zinsen zu berücksichtigen. Die Höhe der Zinsen ist mit 7 % per anno angenommen bzw. mit 3 1/2 % pro 1/2 Jahr.

Über die Posten der vier Finanzierungsbereiche hinaus wird das Ergebnis der fiktiven Erfolgsrechnung aus folgenden Gründen durch einen weiteren Ertragsposten beeinflußt.

Für die Errechnung des zusätzlichen Kapitals wurde davon ausgegangen, daß bei der Lage des als Beispiel gewählten Betriebes der Bereich der fixen und praktisch fixen Kosten auch ohne Beschäftigung durch Aufträge des eigenen Verlages zu finanzieren ist, so daß die Erweiterungsfinanzierung der Produktion sich, abgesehen vom Material, auf die variablen Kosten beschränkt.

Bei der Errechnung des Ertrages des zusätzlichen Kapitals ist jedoch auch der Vorteil des Tatbestandes einzubeziehen, daß nunmehr der Fixkostenanteil an den Selbstkosten, der bisher nicht verrechnet werden konnte, aber zu finanzieren war, durch zusätzliche Verlagsaufträge seine Deckung findet. Allerdings decken Verlagsaufträge nicht wie Fremdaufträge den vollen Fixkostenbereich, sondern die Vertriebskosten, als Teil dieses

Bereiche, werden überwiegend nicht gedeckt, wenn Verlagsaufträge anstelle von Fremdaufträgen den Beschäftigungsausgleich bewirken.

Insofern ist bei der Ertragsberechnung auf Grund der verrechneten Fixkosten der verwendete Grundauftrag so aufzubauen, wie er Verlagsaufträgen entspricht.[1]

Materialkosten		DM 5.214,--
Fertigungskosten	DM 5.850,--	
Verwaltungszuschl.	DM 936,--	
Selbstkosten (ohne Material)		DM 6.786,--
Verrechnungspreis (ohne Druckereigewinn)		DM 12.000,--

Selbstkosten (ohne Material)	DM 6.786,--
variable Kosten[2]	DM 2.252,--
zusätzlich gedeckte Fixkosten beim Grundauftrag	DM 4.534,--

Wenn es also dem als Beispiel genannten Flachdruckbetrieb gelingt, im beschäftigungsschwächeren ersten Halbjahr einen derartigen Verlagsauftrag zu fertigen, deckt dieser bisher nicht zu verrechnende fixe Kosten in Höhe von DM 4.534,-- und erhält einen zusätzlichen Ertrag in dieser Höhe.

Dieser Grundauftrag verursacht 800 Fertigungsstunden, im Jahre A wurden 4.000 und in den Jahren B und C jeweils 49.000 Fertigungsstunden durch Verlagsaufträge beansprucht. Es ergeben sich folgende Erträge:

Jahr A $\frac{4.000}{800} = 5 \times 4.534 =$ DM 22.670,--

Jahre B u. C $\frac{49.000}{800} = 61{,}25 \times 4.534 =$ DM 277.708,--

---

1) vergl. Seite 144
2) vergl. Seite 75

Die fiktive Erfolgsrechnung[1] zeigt folgendes Ergebnis:

	Angliederungs-aufwand	Angliederungs-ertrag
Jahr A	DM 99.578,--	
Jahr B		DM 731.552,--
Jahr C		DM 30.224,--

Das Ergebnis der Berechnungen

Der außerordentliche Finanzplan und die fiktive Erfolgsrechnung weisen aus, wie Rentabilität und Liquidität des Unternehmens durch die Angliederung beeinflußt werden können.

Im ersten Verlagsjahr werden Mittel in durchschnittlicher Höhe von DM 101.330,-- festgelegt; der effektive Angliederungsverlust liegt bei DM 99.578,--. Dieser relativ große Verlust resultiert aus dem hohen Anteil der Verlagskosten als effektive Ausgabeposten; demgegenüber fallen die Zinsbelastungen für die anderen Finanzierungsbereiche naturgemäß nur wenig ins Gewicht. Da in diesem Jahr nur 8,16 % der notwendigen Fertigungsstunden ausgeglichen werden konnten, ist der Einfluß des Ertrages auf Grund verrechneter Fixkosten nicht bedeutsam.

Der Verlagsaufbau benötigt also erhebliche Mittel, da dieser nicht mit einem Jahr abgeschlossen ist, sondern das Unternehmen mit einer Reihe von Jahren rechnen muß, bis der Verlag eine Größe erreicht, die einen fühlbaren Beschäftigungsausgleich ermöglicht. So ergibt sich in der Praxis naturgemäß eine Fülle von Erscheinungsformen zwischen einem ersten Verlagsjahr und dem Verlag in endgültiger, erwünschter Größe. Es kann hier aber nur die Aufgabe darin bestehen, systematisch die Situation zu beleuchten.

---

1) Abb. 9 vor Seite 89

Abb. 9 Fiktive Erfolgsrechnung

Periode		Bereich	Betrag	Angliederungs-aufwand	Angliederungs-ertrag
A	1. Halbjahr	Verlagsproduktion	37.330,--	1.307,--	
		Verlagskosten	50.000,--	50.000,--	
		Fixkostenertrag 2 Mio Stück = 5 Grundaufträge (je 4.539,--)			22.670,--
				28.637,--	
	2. Halbjahr	Verlagslager	32.664,--	1.143,--	
		Verlagsabsatz	13.333,--	466,--	
		Verlagskosten	69.332,--	69.332,--	
				70.941,--	
B	1. Halbjahr	Verlagsproduktion	457.292,--	16.005,--	
		Verlagslager	156.008,--	5.460,--	
		Verlagsabsatz	240.000,--	8.400,--	
		Verlagskosten	102.024,--		102.024,--
		Fixkostenertrag = 61,25 x 4534			277.708,--
					349.867,--
	2. Halbjahr	Verlagslager	398.652,--	13.952,--	
		Verlagsabsatz	373.333,--	13.067,--	
		Verlagskosten	408.704,--		408.704,--
					381.685,--
C	1. Halbjahr	Verlagsproduktion	457.292,--	16.005,--	
		Verlagslager	198.004,--	6.930,--	
		Verlagsabsatz	120.000,--	4.200,--	
		Verlagskosten	173.989,--	173.989,--	
		Fixkostenertrag = 61,25 x 4534			277.708,--
					76.584,--
	2. Halbjahr	Verlagslager	547.972,--	19.179,--	
		Verlagsabsatz	186.666,--	6.533,--	
		Verlagskosten	20.648,--	20.648,--	
				46.360,--	

Abb. 9a

Rentabilität des Drucksektors mit angegliedertem Verlag

	Drucksektor ohne Verlagsaufträge I. Halbjahr	Der Einfluß der Verlagsaufträge I. Halbjahr	Drucksektor einschl. Verlagsaufträge I. Halbjahr
Fertigungsstunden	183 783	49 000	232 783
Erlös/Fertigungsstunde	11,--	8,4825	10,47
Gesamterlös	2.021613,--	415.643,--	2.437.256,--
Gesamtkosten	2.093400,--	137.935,--	2.231.335,--
Gewinn		277.708,--	205.921,--
Verlust	71.787,--		

Bei einem Verlagsumsatz von DM 1.840.000,-- und einem durchschnittlichen Kapitalbedarf von DM 557.276,-- im Jahre B errechnet sich ein Angliederungsertrag von DM 731.552,--.

Wie im Rahmen der fiktiven Erfolgsrechnung festgestellt wurde, betrifft dieser Angliederungserfolg in Höhe von DM 277.708,-- den Drucksektor. Ausgehend von Abb. 7 (vor Seite 45) zeigt Abb. 9a[1] den Einfluß der Verlagsaufträge auf die Rentabilität der Druckerei im ersten Halbjahr. Der bisherige Verlust in Höhe von DM 71.787,-- konnte durch die zusätzliche Beschäftigung in einen Gewinn von DM 205.921,-- umgewandelt werden.

Das Ergebnis ergibt sich wie folgt: Der 800 Fertigungsstunden verursachende Grundauftrag wird bei Lieferung an den Verlag (ohne Berücksichtigung der Materialkosten) in Höhe von DM 6.786,-- verrechnet. Der Erlös pro Fertigungsstunde beträgt demnach DM 8,4825 und der Gesamterlös DM 415.643,-- (49.000 x 8,4825). Die Fertigung dieses Auftrages verursacht jedoch lediglich variable Kosten in Höhe von DM 2.252,--[2], da der Fixkostenbereich auch bei Beschäftigungsmangel zu finanzieren ist. Der zusätzliche Kapitalbedarf pro Fertigungsstunde beträgt demnach DM 2,815, insgesamt entstehen also zusätzliche Kosten von DM 137.935,-- (2,815 x 49.000).

Angliederungsertrag Druckerei	DM	277.708,--
Angliederungsertrag Verlag	DM	453.844,--
Angliederungsertrag Gesamtunternehmen im Jahre B	DM	731.552,--

Der Angliederungsertrag erreicht eine bedeutsame Größenordnung. Der Verfasser legt aber Wert auf die Feststellung, daß es sich bei der Charakterisierung dieses Jahres um den Idealfall handelt, und die Frage

---

1) vor Seite 89
2) vergl. Seite 87

Kosten enthält der Preis die anteiligen fixen Kosten, einschließlich Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten, den Gewinn der Druckerei und die Sondereinzelkosten. Da die Auflage 400.000 beträgt, hat der Fremdkunde für 1.000 Karten DM 41,395 aufzuwenden.

Soweit der angegliederte Verlag mit einem derartigen Objekt einen Beschäftigungsmangel auszugleichen vermag, hat das kombinierte Unternehmen, unter Berücksichtigung der hier angenommenen Verhältnisse, für die Beschaffung der Ware nur 45 % des Kapitalbedarfs, den ein fremder Kartenverlag für die Beschaffung der gleichen Auflage aufzuwenden hätte.[1]

II. Die Kapitalquellen für die Erweiterungsfinanzierung

Die Erweiterungsfinanzierung bezieht sich im wesentlichen auf das vergrößerte Umlaufvermögen. Das vom Verlag benötigte Anlagevermögen ist vergleichsweise gering (Raum und Einrichtung für Verwaltung und Lager), und die dafür aufzuwendenden Finanzierungskosten fallen als Bestandteil der Verlagskosten in dem Augenblick fort, in dem der Verlag seine Rentabilität erreicht.

Das Umlaufvermögen kann nach herrschender Auffassung durch eigene oder fremde Mittel finanziert werden. Nach der Verlagsangliederung sind Verlagslager und Debitoren ständig zu finanzieren, während der zusätzliche Kapitalbedarf in Ansehung der Verlagsproduktion periodisch anfällt, wenn Verhältnisse vorliegen, wie sie hier behandelt werden.

---

1) Für die Bemessung des Verrechnungspreises zwischen Druckerei und Verlag ist - wie noch auszuführen ist - naturgemäß die Kalkulation der Druckerei bei Verlagsaufträgen maßgeblich. Im Sinne der Erweiterungsfinanzierung ist aber demgegenüber zu untersuchen, was das kombinierte Unternehmen zusätzlich an Kapital aufzuwenden hat.

Fremdkapital

Die Verwendung des Lieferantenkredites zur Verlagsfinanzierung ist problematisch. Das Streben der Druckerei muß dahingehen, ihren eigenen Status nicht zu gefährden, d.h. auf die zur Stärkung der Rentabilität verwendete Skontrierung nicht zu verzichten, die ja nicht nur häufig für den Handelsbetrieb entscheidender Ertragsbestandteil ist, sondern bei hohem Materialeinsatz auch für Fertigungsbetriebe größte Bedeutung hat. Davon abgesehen löst eine zügige Zahlungsweise auch andere Einkaufsvorteile aus, die bei einer Verlängerung der Ziele fortfallen können. Es ist gleichfalls davon abzuraten, die Erweiterung durch die Hergabe von Akzepten zu finanzieren. Diese Finanzierungsform ist zwar auf Grund des zur Zeit günstigen Zinssatzes stärker verbreitet, sollte aber zur Finanzierung besonderer Einkaufsspitzen verwendet werden und nur in der Form, daß die Laufzeit des Akzeptkredites der Finanzierungsdauer entspricht.

Da im Bereich des Flachdrucks Kapitalgesellschaften mit börsenfähigen Aktien nicht anzutreffen sind, kommt eine Finanzierung durch Emission von Obligationen, Begebung von Schuldscheinen oder Ausgabe junger Aktien nicht in Betracht.

In Verfolgung der Quellen für Fremdkapital bleibt letztlich die Aufnahme bzw. die Erhöhung des Bankkredites. Allerdings ist dem auch nicht vorbehaltslos zuzustimmen, insbesondere, wenn es sich um kurz- oder mittelfristige Kredite handelt. Diese könnten zwar zur Abdeckung des zusätzlichen Kapitalbedarfs einer periodisch anfallenden Verlagsproduktion verwandt werden, nicht aber zur Finanzierung des Verlagslagers und der Debitoren, in denen - gemessen am Verlagsvolumen - beträchtliche Mittel gebunden sind. Lagerware und Debitoren müssen während der Verlagstätigkeit ständig und daher durch langfristige Mittel finanziert werden. Stehen diese

nicht zur Verfügung, weil z.B. der Kapitalmarkt nur kurz- oder mittelfristiges Kapital anbietet, ist die Frage zu prüfen, ob das Unternehmen einer Kündigung des Kredites durch das Finanzierungsinstitut ohne Schwierigkeiten begegnen könnte. Dies wäre der Fall, wenn das durch den Kredit finanzierte Umlaufvermögen zum Zeitpunkt der Kündigung zumindest in Höhe des Kredites realisiert werden könnte. Forderungen zu liquidieren, würde bedeuten, keine weiteren Umsätze zu tätigen. Die Liquidation eines Verlagslagers mit vertretbarem Erlös erfordert - wie die Praxis zeigt - längere nicht zu fixierende Zeiträume. Außerdem würde ein solcher "nach- und nach-" Verkauf wegen des allmählichen Ausverkaufs von Teilen der Kollektion den Absatz gefährden.

Bei erzwungenem schnellen Verkauf des Gesamtlagers wäre der Erlös zu gering, um den im Lager gebundenen Kredit damit zurückzuzahlen. Verlagsware ist für einen Erwerber normalerweise kein Spekulationsobjekt.

Der Bilanzposten "Verlagsware" ist zwar innerhalb des Umlaufvermögens aufgeführt; das Problem der Realisierung dieser Ware gibt ihr einen langfristigen Charakter.

Eigenkapital

Da das zusätzliche Kapital überwiegend nicht kurzfristig realisierbar ist, sondern langfristig benötigt wird, ist eine Finanzierung mit eigenen Mitteln anzustreben. Diese kann durch eine Erhöhung des Eigenkapitals oder auf dem Wege der Selbstfinanzierung erfolgen.

"Im Problemkreis der Finanzierung dürfte von besonderem Interesse sein, ob die Erweiterung sich sprunghaft oder kontinuierlich vollzieht. Ein sprunghafter Ausbau macht häufig die Ausgabe von jungen Aktien und Obligationen notwendig (im Flachdruck also die Aufnahme neuer Gesellschafter bzw. die Erhöhung des Eigenkapitals aus eigenen Mitteln der Gesellschafter, Anm.d.Verf.), unter Umständen auch die Inanspruchnahme von teurem Bankkredit (der hier langfristigen Charakter haben muß, Anm.d.Verf.). Bei allmählicher Erweiterung (wie beim Aufbau eines Verlages, Anm.d.Verf.) kann die Kapitalbeschaffung über das 'Sparen im Betrieb' (Selbstfinanzierung) erfolgen."[1]

Die zweite Möglichkeit, die Erhöhung des Eigenkapitals zur Finanzierung der Angliederung, ist nur dann uneingeschränkt zu bejahen, wenn das Kapital von den bisherigen Gesellschaftern aufgebracht wird, weil ein neuer Gesellschafter u.U. unerwünschten Einfluß auf die Führung der Geschäfte nehmen könnte.

Bei der Erweiterung einer Betriebswirtschaft durch selbstfinanzierte bzw. zusätzliche eigene Mittel entsteht eine Gefahr: "Die Kapitalaufwände treten nicht derart in Erscheinung wie bei einer Erweiterung mittels Fremdkapital. Im letzteren Fall wird eher kalkuliert, ob der zu erreichende Nutzen der Erweiterung die Auf-

---

1) Beckmann, die betriebswirtschaftliche Finanzierung, Stuttgart 1956, Seite 117

wände des Fremdkapitals übersteigt; dort dagegen wird oft leichtsinniger verfahren und der Betrieb gelegentlich in eine unwirtschaftliche Betriebsgröße hineingedrängt."[1]

Auch könnten technische Investitionen Vorrang haben oder die Notwendigkeit bestehen, die erwirtschafteten oder zusätzlichen Eigenmittel zur Ablösung hoher Fremdverschuldung zu verwenden. Die Gefahr einer Kapitalfehlleitung ist daher sorgsam zu beachten.

Ergebnis

Eine abschließende Beurteilung spricht zweifellos für die Verwendung eigener Mittel durch Selbstfinanzierung oder zusätzliches Eigenkapital aus dem Kreis der Anteilseigner. Die Langfristigkeit des Kapitalbedarfs, die Unmöglichkeit kurzfristiger Verflüssigung der gebundenen Mittel und der Wunsch, Entscheidungsfreiheit und Unabhängigkeit in der Geschäftsführung trotz einer Erweiterung zu gewährleisten, schließen die Verwendung fremder Mittel weitgehend aus.

1) Beckmann, Die betriebswirtschaftliche Finanzierung, Stuttgart 1956, Seite 117

3. Abschnitt: Die absatzpolitischen Gegebenheiten

Durch die Behandlung der Finanzierungsfragen erweist sich, daß Gefahren entstehen, wenn Produktionsplanung und Absatzplanung nicht übereinstimmen. Das fehlgeleitete Kapital führt zu Kapitalverzehr, und die - hier unterstellte - Normalfinanzierung der Druckerei kann gefährdet werden.

Um Risiken in dieser Beziehung abzumindern bzw. auszuräumen, muß der Verlag "über ein bestimmtes absatzpolitisches Instrumentarium verfügen, das ihn in den Stand setzt, auf die marktlichen Geschehnisse in seinen Absatzbereichen gestaltend Einfluß zu nehmen."[1] Gutenberg nennt als Bestandteile dieses Instrumentariums die "Produktgestaltung", die "Absatzmethode", die "Preispolitik" und die "Werbung".

Auf allen diesen Gebieten bestehen Unterschiede zwischen dem Absatz von Drucksachen und Verlagserzeugnissen. Es ist daher jeweils in aller Kürze vorweg zu erläutern, wie sich die Marktverhältnisse der Druckerei darstellen, soweit darüber in früheren Abschnitten noch nicht berichtet wurde. Dadurch wird geklärt, wo und wie die Unternehmensleitung bei Verlagserzeugnissen andere absatzpolitische Entscheidungen als bei Druckerzeugnissen zu treffen hat.

I. Die Produktgestaltung

Ein Betrieb des Flachdrucks richtet sich hinsichtlich der Formgebung nach den Vorschriften des Auftraggebers. Er muß die Anweisungen des Kunden in bezug auf Papierqualität, Auflagenhöhe, Text- und Bildmaterial u.a. befolgen. Den Erzeugnissen des Flachdrucks fehlt

1) Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. II. Band, S. 15

deshalb die eigene, unverwechselbare Form. Die Beziehung zwischen Hersteller und Ware besteht für den Drucksachenverbraucher nicht, zumal auf Drucksachen überwiegend ein Herstellerhinweis fehlt.

Der Verlag bestimmt Form und Inhalt seiner Verlagserzeugnisse und ist bestrebt, diese so zu gestalten, daß der Verbraucher sie mit dem Verlagsnamen identifiziert.

Wie festgestellt, ist der Betrieb des Flachdrucks für die Fertigung bestimmter Verlagserzeugnisse besonders gut geeignet.[1] Die Unternehmensleitung hat zunächst die Aufgabe, den Markt für diese Verlagsgüter zu erkunden und festzustellen, welche Verlage im In- und Ausland diese oder vergleichbare Erzeugnisse produzieren, wie sie gestaltet sind, welche mutmaßlichen Marktanteile bestehen und wie Marktgröße und Trend beurteilt werden müssen. Wertvolle Hinweise bei der Markterkundung geben Messen und Ausstellungen (Lehrmittelmessen für Wandkarten, Atlanten und Lehrtafeln), die Buchmesse (für Kalender, Postkarten, Kunstdrucke, Bilderbücher, Straßenkarten u.a.), Mitgliederverzeichnisse der Verbände und Organisationen (der europäische Lehrmittelverband, der Börsenverein des deutschen Buchhandels, die UNESCO), das Studium von Annoncen in Fachzeitschriften und Auskünfte der Wirtschaftsabteilungen bei den konsularischen Vertretungen.

Darüber hinaus vermitteln die Kataloge und Prospekte der konkurrierenden Firmen, die Jahresberichte der verlegerischen Organisationen und Gespräche mit Groß- und Einzelhändlern entsprechende Aufschlüsse.

Auch andere wirtschaftliche Tatbestände müssen für die Beurteilung herangezogen werden. Der Umfang des

---

1) vergl. Seite 35

Programms für Schulneubauten ist beispielsweise für den Aufbau eines Lehrmittelverlages, die Entwicklung des Wohnungsbaues für die Einrichtung eines Kunstverlages wertvoller Bedarfshinweis.

Auf Grund der Untersuchungen wird sich ergeben, welche Erzeugnisse herzustellen sich empfiehlt. Die als zweckmäßig erscheinende Verlagsproduktion muß gleichzeitig auf ihre Nützlichkeit für die eigene Druckerei untersucht werden, und zwar im Sinne einer engen Verbindung zwischen Absatz- und Fertigungsplanung.

Wenn die Saisonschwankungen im Einzelfall nicht alle Fertigungsabteilungen der Druckerei gleichmäßig berühren, sondern die Abteilungen der Bildherstellung (Fotografie, Lithografie, Andruck) des Beschäftigungsausgleiches besonders bedürfen, während der Drucksektor weniger von Schwankungen betroffen ist, würden Verlagsgüter mit hohem Anteil an Reproduktionsaufwand naheliegen (Lehrtafeln, Wandkarten). Ist dagegen die Verarbeitung generell nicht saisonal auszugleichen, dürften Kalender, Bilderbücher und Spiele beispielsweise als Verlagsprogramm angebracht sein.

Die Produktgestaltung ist nun nicht nur im Zusammenhang mit einem einzigen Verlagserzeugnis zu sehen, sondern bezieht sich auf die Zusammenstellung der ganzen Verlagskollektion, wobei anzustreben ist, daß eine unverwechselbare, auf dem Markt sofort mit dem Verlag in Beziehung gebrachte Formgebung gelingt. Erst eine ausgewogene Kollektion bringt einen eigentlichen akquisitorischen Effekt, eine Führungsposition auf einem bestimmten Gebiet. Es leuchtet ein, daß z.B. Post- und Glückwunschkarten für die verschiedenen Zwecke in einer entsprechenden Sortierung angeboten werden müssen. Nur die Vorlage eines breiten Sortiments führt beim Handel zu Abschlüssen. Die Lieferung einzelner

Sujets interessiert weder den Abnehmer, der aus einer größeren Kollektion auswählen möchte, noch den Verlagsvertreter, weil seinem Aufwand zu geringe Provisionserlöse gegenüberstehen. Ähnlich liegen die Verhältnisse auf dem Gebiet der graphischen Lehrmittel. Hier ist es die z.B. aus zwölf Bildern bestehende Serie auf einem bestimmten Unterrichtsgebiet (z.B. der Atomphysik), die erst den Lehrmittelhändler veranlaßt, sich intensiv für den Verlag einzusetzen, da die Schule anhand eines einzelnen Motivs, das nur ein Teilgebiet des Stoffes behandelt, den Unterricht nicht durchführen möchte.

Die Herausgabe einer Serie bzw. eines Sortiments benötigt aber Zeit, und es vergehen vielfach Jahre, bis ein Verlag auf seinem Gebiet über ein breites Angebot verfügt. Dafür sind nicht nur finanzielle Gründe maßgeblich, sondern der Umstand, daß die druckreifen Vorlagen für ein umfassendes künstlerisches oder wissenschaftliches Verlagsprogramm nicht kurzfristig beschafft werden können. Insofern trägt die Produktgestaltung wesentlich dazu bei, daß der angegliederte Verlag eine längere Aufbauzeit beansprucht.

Eine Reihe von Verlagen vertreibt zusätzlich, das eigene Programm ergänzende, ausländische Verlagserzeugnisse, im wesentlichen deshalb, damit der Umfang des Sortiments vergrößert wird.

Im Zusammenhang mit den Fragen der Kollektion ist zu prüfen, ob auf dem Markt bereits vergleichbare und damit konkurrierende Sammlungen angeboten werden, besonders aber ist zu überlegen, ob nicht der Absatz eines Werkes durch ein anderes innerhalb der eigenen Kollektion beeinträchtigt wird. Werden beispielsweise durch die Herausgabe eines Verlagskalenders tatsächlich neue Käuferschichten erfasst, oder geht dessen Absatz zu

Lasten eines anderen, bereits im Sortiment vorhandenen Kalenders ?

II. Die Absatzmethode

Auch der Absatzweg für Verlagserzeugnisse weicht von den Absatzmethoden für Drucksachen ab und ist daher für die Unternehmensleitung ein neu zu erarbeitendes Gebiet.

Der Verlag beliefert den Groß- und Einzelhandel, letzteren vielfach unter Einschaltung von Vertretern. Von besonderer Bedeutung ist die Preis- und Rabattgestaltung. Der Verlag setzt fast durchweg den Letztverkaufspreis fest und staffelt seine Verkaufspreise durch entsprechende Rabatte.

Diese sind, je nach Verlagsgut, unterschiedlich, und es kommt vor Beginn der Absatztätigkeit darauf an, nach genauer Orientierung eine zweckmäßige Rabattgestaltung vorzunehmen. Die Schwierigkeit besteht darin, daß die Rabattsätze nicht nur nach Art des Abnehmers unterschiedlich sind, sondern auch innerhalb der Gruppen des Groß- und Einzelhandels bei gewissen Verlagsgütern auf Grund der Abnahmemenge differieren.

Zusätzlich zu den Rabatten werden bei bestimmten Verlagserzeugnissen (z.B. Kalendern) weitere Vergünstigungen in Form von Freiexemplaren gewährt, d.h., es wird eine sogenannte Partielieferung vorgenommen. Wenn z.B. ein Buchhändler Kalender mit 40 % Rabatt bei 11/10 Lieferung bestellt, werden 10 Kalender mit 40 % Rabatt berechnet und ein Freiexemplar beigefügt.

Nun sind bei jedem der aufgezeichneten Verlagsgüter andere Absatzbedingungen, Rabattsätze und Konditionen

gegeben, die hier nicht im einzelnen erörtert werden sollen. Es sei nur noch erwähnt, daß auf dem Gebiete des Exportes - welches nur von wenigen Flachdruckbetrieben bearbeitet wird - zusätzliche Probleme anfallen. Besteht einmal die Notwendigkeit, sich mit den Besonderheiten bei Ausfuhrgeschäften vertraut zu machen, ist es besonders im Ausland häufig problematisch, den richtigen Geschäftspartner zu finden und zu prüfen, ob ein eigener Vertreter, ein Händler, eine eigene Niederlassung oder ein deutscher Exporteur den gewünschten Absatzerfolg bewirken. Es besteht auch die Frage, ob es in einem großen Land (z.B. den Vereinigten Staaten) zweckmäßiger ist, nur einem Händler die Alleinvertretung zu übertragen oder mehrere Abnehmer einzuschalten. Bei derartigen Überlegungen ist es von Wert, die konsularischen Vertretung und die deutsch-ausländischen Handelskammern zu befragen und sich des Auskunftswesens zu bedienen, um Dispositionsfehler auszuschalten.

Ein neuartiger Absatzweg ist auch auf dem Verlagsgebiet durch das Prinzip des Versandhauses entstanden, so wie er von den Buchgemeinschaften verfolgt wird. An die Stelle der Rabattsätze treten höhere Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten auf Grund großer Kundenzahlen und erhöhte Werbekosten. Der Verlag wird jedoch nicht in der Lage sein, sowohl den Absatz über den Handel als auch gleichzeitig den Direktabsatz zu betreiben, da der Handel sich gegen den Direktversand stellt und deshalb gleichzeitig über ein Versandhaus vertriebene Verlagsgüter kaum aufzunehmen bereit ist.

III. Die Preispolitik

Die Frage nach der Preisgestaltung für Verlagsgüter muß in Verbindung mit der Angliederung eines Verlages in zweifacher Hinsicht beantwortet werden. Einerseits ist die erwerbswirtschaftliche Forderung nach einer Gewinnmaximierung des Verlages zu beachten, zum anderen aber sollte über das Regulativ des Preises die Warenmenge abgesetzt werden, welche erforderlich ist, um die Ausgleichsfabrikation im Rahmen der Druckerei in notwendiger Höhe zu ermöglichen.

Preispolitische Fragen sind stets im Zusammenhang mit dem Marktgeschehen zu beurteilen. Zunächst muß die Form des jeweiligen Marktes ermittelt werden, denn die Beantwortung der Frage, ob es sich um einen vollkommenen oder unvollkommenen Markt handelt, ist für alle weiteren Überlegungen maßgebend. Im Anschluß daran muß die Marktsituation analysiert werden, um zu klären, welcher Art Angebot und Nachfrage sind, um darauf aufbauend, die preispolitischen Probleme zu erörtern. Schließlich ist die Preisdifferenzierung zu erörtern, d.h. die Frage, ob verschiedenen Abnehmern unterschiedliche Preise gewährt werden sollen oder nicht.

Es erscheint dem Verfasser sinnvoll, besonders im Zusammenhang mit preispolitischen Fragen die Eigenarten bei Verlagsmärkten nicht isoliert zu untersuchen, sondern diese dadurch klarer herauszuarbeiten, daß in bezug auf Marktform, Marktsituation und Preisdifferenzierung jeweils ein Vergleich mit den Märkten für Drucksachen, so wie sie sich dem Druckereiunternehmen darstellen, stattfindet. Auf diese Weise können nämlich die preispolitischen Reaktionen auf Verlagsmärkten am besten deutlich gemacht werden.

Gegenstand der Betrachtung ist zunächst die Marktform für Drucksachen.

Der vollkommene Markt ist wie folgt gekennzeichnet:

"a) alle Marktteilnehmer handeln nach dem Maximumprinzip derart, daß die Käufer (Konsumenten) ein Maximum an Nutzen, die Verkäufer (Produzenten) ein Maximum an Gewinn zu erzielen versuchen. Dieses Maximumprinzip gilt mit äußerster Strenge. Die Preise sollen sich dabei lediglich aus dem Verhalten der Marktbeteiligten ergeben, d.h., die Preisbildung selbst soll von staatlichen und anderen überbetrieblichen Eingriffen frei sein. b) Die Reaktionsgeschwindigkeit der marktlichen und betrieblichen Anpassungsprozesse ist unendlich groß. c) Es herrscht vollkommene Markttransparenz. d) Sowohl auf der Angebots- als auch auf der Nachfrageseite fehlen Präferenzen (Homogenitätsbedingung)."[1]

Fehlt eine dieser Bedingungen, so ist der Markt unvollkommen. Auf den Märkten für Drucksachen wird das Maximumprinzip zwar angestrebt, aber nicht in jedem Fall erfüllt. Es ist weiterhin zwar eine Reaktion in bezug auf eine Anpassung an Marktveränderungen gegeben, sie geht aber schon deshalb nicht mit "unendlicher Geschwindigkeit" vor sich, weil eine vollkommene Markttransparenz auf Grund mangelnden Überblicks der wirtschaftenden Menschen nicht besteht. Außerdem sind Präferenzen sowohl auf seiten des Angebotes als auch der Nachfrage in rationalem und irrationalem Sinne nicht auszuschließen. Auf Grund dieser Umstände scheidet der vollkommene Markt als Theorem für die Betrachtung aus, so daß die preispolitischen Fragen auf Grund der tatsächlichen, nämlich der unvollkommenen Marktverhältnisse, behandelt werden.

Die der Druckerei für ihre Erzeugnisse schon bekannte Marktsituation ist dadurch gekennzeichnet, daß viele

---

1) Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1956, Band II, Seiten 153/154

Anbieter vielen Nachfragern gegenüberstehen, wobei kleine Marktanteile gegeben sind. Dies läßt auf eine atomistische Angebots- und Nachfragesituation schließen.[1]

Zur Klärung der preispolitischen Möglichkeiten der Druckerei im Rahmen der atomistischen Angebotsstruktur ist die Preisbildung von Bedeutung.

Der Drucksachenverbraucher fragt bei den Druckereien a bis f an und fordert diese auf, eine bestimmte Drucksache anzubieten. Die Angebote differieren, und das - z.B. auf Grund gegebener Unterbeschäftigung - günstigste Angebot (d) führt zum Auftrag. Die nicht zum Zuge gekommenen Druckereien werden vor allem, wenn ihre Beschäftigungslage gleichfalls schwach ist, versuchen, bei Abgabe des nächsten Angebotes ihrerseits niedrigere Angebotspreise vorzulegen. Wenn nun der Betrieb a bei der nächsten Anfrage zusammen mit g bis l in Wettbewerb steht und den Auftrag auf Grund seiner preispolitischen Maßnahme erhält, werden g bis l ihrerseits darauf bei der nächsten Auftragsvergabe ihrem Auftragsbestand entsprechend reagieren.

Die Reaktionsgeschwindigkeit auf seiten des Angebotes ist auf Grund homogener Waren sehr groß. Die Reaktion auf preispolitische Maßnahmen ist deshalb innerhalb der Branche schnell, weil auf Grund dessen, daß stets mehrere Betriebe des Flachdrucks zum Angebot aufgefordert werden, innerhalb kurzer Frist nahezu sämtliche Betriebe mit vergleichbarer Ausstattung miteinander in Wettbewerb kommen.

Damit ergibt sich der Tatbestand, daß der unvollkommene Markt für Drucksachen den vollkommenen Marktverhält-

---

1) bundes- und ländereigene Druckereien nehmen auf bestimmten Gebieten als Monopolisten nicht am Wettbewerb teil.

"a) alle Marktteilnehmer handeln nach dem Maximumprinzip derart, daß die Käufer (Konsumenten) ein Maximum an Nutzen, die Verkäufer (Produzenten) ein Maximum an Gewinn zu erzielen versuchen. Dieses Maximumprinzip gilt mit äußerster Strenge. Die Preise sollen sich dabei lediglich aus dem Verhalten der Marktbeteiligten ergeben, d.h., die Preisbildung selbst soll von staatlichen und anderen überbetrieblichen Eingriffen frei sein. b) Die Reaktionsgeschwindigkeit der marktlichen und betrieblichen Anpassungsprozesse ist unendlich groß. c) Es herrscht vollkommene Markttransparenz. d) Sowohl auf der Angebots- als auch auf der Nachfrageseite fehlen Präferenzen (Homogenitätsbedingung)."[1]

Fehlt eine dieser Bedingungen, so ist der Markt unvollkommen. Auf den Märkten für Drucksachen wird das Maximumprinzip zwar angestrebt, aber nicht in jedem Fall erfüllt. Es ist weiterhin zwar eine Reaktion in bezug auf eine Anpassung an Marktveränderungen gegeben, sie geht aber schon deshalb nicht mit "unendlicher Geschwindigkeit" vor sich, weil eine vollkommene Markttransparenz auf Grund mangelnden Überblicks der wirtschaftenden Menschen nicht besteht. Außerdem sind Präferenzen sowohl auf seiten des Angebotes als auch der Nachfrage in rationalem und irrationalem Sinne nicht auszuschließen. Auf Grund dieser Umstände scheidet der vollkommene Markt als Theorem für die Betrachtung aus, so daß die preispolitischen Fragen auf Grund der tatsächlichen, nämlich der unvollkommenen Marktverhältnisse, behandelt werden.

Die der Druckerei für ihre Erzeugnisse schon bekannte Marktsituation ist dadurch gekennzeichnet, daß viele

---

1) Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1956, Band II, Seiten 153/154

Anbieter vielen Nachfragern gegenüberstehen, wobei kleine Marktanteile gegeben sind. Dies läßt auf eine atomistische Angebots- und Nachfragesituation schließen.[1]

Zur Klärung der preispolitischen Möglichkeiten der Druckerei im Rahmen der atomistischen Angebotsstruktur ist die Preisbildung von Bedeutung.

Der Drucksachenverbraucher fragt bei den Druckereien a bis f an und fordert diese auf, eine bestimmte Drucksache anzubieten. Die Angebote differieren, und das - z.B. auf Grund gegebener Unterbeschäftigung - günstigste Angebot (d) führt zum Auftrag. Die nicht zum Zuge gekommenen Druckereien werden vor allem, wenn ihre Beschäftigungslage gleichfalls schwach ist, versuchen, bei Abgabe des nächsten Angebotes ihrerseits niedrigere Angebotspreise vorzulegen. Wenn nun der Betrieb a bei der nächsten Anfrage zusammen mit g bis l in Wettbewerb steht und den Auftrag auf Grund seiner preispolitischen Maßnahme erhält, werden g bis l ihrerseits darauf bei der nächsten Auftragsvergabe ihrem Auftragsbestand entsprechend reagieren.

Die Reaktionsgeschwindigkeit auf seiten des Angebotes ist auf Grund homogener Waren sehr groß. Die Reaktion auf preispolitische Maßnahmen ist deshalb innerhalb der Branche schnell, weil auf Grund dessen, daß stets mehrere Betriebe des Flachdrucks zum Angebot aufgefordert werden, innerhalb kurzer Frist nahezu sämtliche Betriebe mit vergleichbarer Ausstattung miteinander in Wettbewerb kommen.

Damit ergibt sich der Tatbestand, daß der unvollkommene Markt für Drucksachen den vollkommenen Marktverhält-

---

1) bundes- und ländereigene Druckereien nehmen auf bestimmten Gebieten als Monopolisten nicht am Wettbewerb teil.

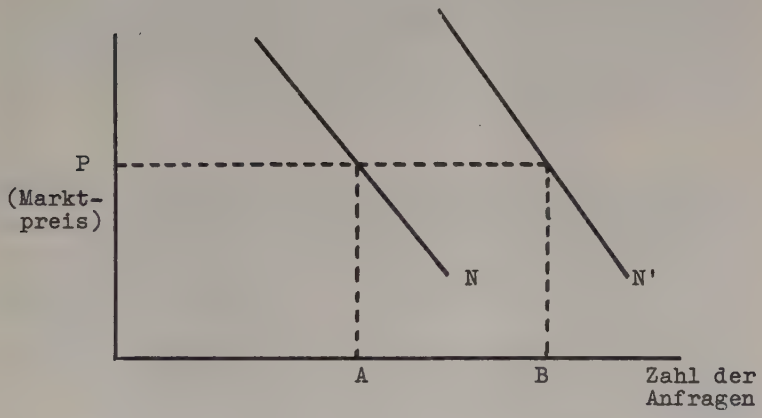
nissen angenähert ist, ohne sie naturgemäß zu erreichen. Das Maximumprinzip wird sowohl von seiten der Nachfrage als des Angebotes angestrebt, die Reaktionsgeschwindigkeit der Anbieter ist groß, und der Markt ist verhältnismäßig transparent, aber diese drei Faktoren nehmen nicht sofort und in voller Höhe Einfluß.

Wie sind nun in diesem Zusammenhang die Unternehmen mit entsprechend großem akquisitorischen Potential zu beurteilen, d.h. solche, die aus Gründen der Qualität, der Lieferzeit, der Kundenpflege, des persönlichen Kontaktes zum Abnehmer eine besondere Position besitzen? Ohne Zweifel wirken sich die Präferenzen generell nicht so aus, daß der Anbieter für ein auch von anderen herstellbares Gut höhere Preise erzielt, wohl aber ist der Drucksachenverbraucher geneigt, den betreffenden Betrieb häufiger zum Wettbewerb heranzuziehen als das Unternehmen mit geringen oder ohne Präferenzen, so daß die Nachfrage nach Angeboten wächst, ohne daß sich dadurch preisliche Vorteile ergeben.

Daraus ist zu schließen, daß der Markt für Druckereierzeugnisse eine dauernde Preisanpassung der Anbieter verlangt und daß trotz des akquisitorischen Potentials die Möglichkeit, einen höheren Preis als den jeweiligen Marktpreis zu erzielen, für ein Unternehmen ausgeschlossen ist. Allerdings erhält es eine größere Zahl von Anfragen als ein Betrieb mit geringerem akquisitorischen Potential.

Anhand der folgenden Abbildung wird die gewonnene Erkenntnis veranschaulicht. Auf der Ordinate ist ein angenommener jeweiliger Durchschnitts-Marktpreis

aufgezeichnet, während auf der Abszisse das Volumen der (z.B. wöchentlichen) Anfragen eingetragen ist. Dieses Volumen ist bei einem Betrieb mit größerem akquisitorischen Potential größer (B) als beim Wettbewerb ohne oder mit geringem akquisitorischen Potential (A). Aber auch der Betrieb mit der Anfragezahl B kann keinen höheren Preis setzen, sondern muß sich dem jeweiligen Marktpreis anpassen.



Es kommt also bei Errechnung des Preises darauf an, "den Markt fortgesetzt abzutasten",[1] und mit elastischen Gewinnaufschläge zu operieren.

---

1) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1934, S. 280

Die Frage der Preisdifferenzierung beim Absatz an verschiedenartige Abnehmer besteht für den Druckereibetrieb gemeinhin nicht, sondern ist nur bei den wenigen Druckereien mit Lagerproduktion anzutreffen. Die individuell für den bestimmten Auftraggeber angefertigten Drucksachen schließen derartige Möglichkeiten aus.

Nach Angliederung des V e r l a g e s an die Druckerei sind neue preispolitische Fragen zu berücksichtigen, da Verlagserzeugnisse als heterogene Güter von völlig anderer Art als Drucksachen sind, und ihr Preis vom Verleger festgesetzt wird.

Zunächst ist zu klären, unter welcher Marktform sich Angebot und Nachfrage begegnen. Der Markt für die Verlagstypen des Flachdrucks ist international, so daß der Anbieter die nationalen Zölle und Steuern beachten muß, die zu Gunsten des inländischen Anbieters wettbewerbsdifferenzierend wirken. Daneben fehlt der Nachfrage gemeinhin die vollkommene Übersicht auf dem Weltmarkt. Auch bei Verlagsmärkten muß somit von unvollkommenen Marktformen ausgegangen werden.

Da jedes Verlagsgut des Flachdrucks Speziescharakter hat, liegt es bei Untersuchung der Marktsituation nahe, auf ein Angebotsmonopol des betreffenden Verlages zu schließen. An Beispielen soll erörtert werden, inwieweit diese Annahme berechtigt ist.

Wenn auf Grund einer neuen Erfindung eine bestimmte Lehrtafel (z.B. über das Wesen der Raumschiffahrt) herausgegeben wird, und diese Lehrtafel im Unterricht verwendet werden muß, liegt ein Monopolangebot vor. In diesem Fall kommt die Nachfrage entweder auf das Angebot zu oder entfällt überhaupt. Eine Substituierung kommt nicht infrage.

Eine weitere Möglichkeit besteht darin, daß neben einem bestimmten graphischen Lehrmittel Diapositive auf dem Markt sind, die das Problem in ähnlicher Form veranschaulichen, und deshalb auch ein Substitutionsgut die Nachfrage befriedigen kann, während im Rahmen der Gattung "Lehrtafeln" keine Konkurrenz besteht, und somit dem Namen nach ein Monopol gegeben ist.

Nun sind weiter Lehrtafeln von verschiedenen in- und ausländischen Verlegern auf dem Markt, die in sich ähnelnder Form einen bestimmten,z.B. technischen Vorgang zeigen. Hier tritt neben die Substitution (z.B. durch Präparate, Modelle) die Gattungskonkurrenz im Sinne eines Dyopols oder gar Oligopols.

Substitution und Gattungskonkurrenz sind umso wirksamer, je geringere Bedeutung dem Speziescharakter zukommt (Kalender, Kunstdrucke, Bilderbücher u.a.), so daß die Verlagsgüter wie folgt einzuteilen sind:

a) unbedingtes Monopol - Speziescharakter, keine Gattungskonkurrenz, keine Substitutionsmöglichkeit;

b) bedingtes Monopol - Speziescharakter, keine Gattungskonkurrenz,aber Stubstitutionskonkurrenz;

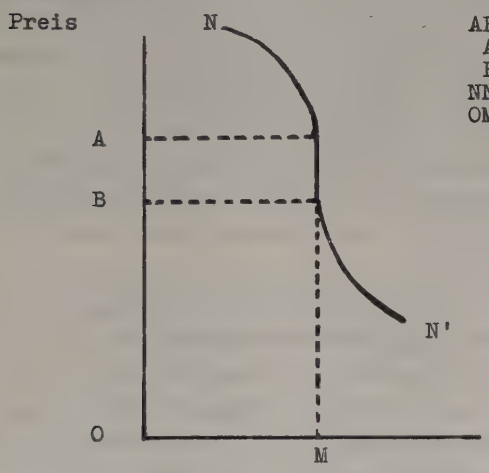
c) Oligopol - Gattungskonkurrenz durch wenige Anbieter der Gattung und Substitutionskonkurrenz;

d) bedingtes Oligopol - mehrere Anbieter der Gattung, große Gattungskonkurrenz und große Substitutionskonkurrenz.

Für die unbedingte Monopolsituation sind offensichtlich nur Einzelfälle denkbar, die ihrer geringen Bedeutung wegen nicht ins Gewicht fallen, während das bedingte Monopol nur auf Grund fehlender Gattungskonkurrenz als Monopol bezeichnet wird, in Wirklichkeit aber oligopolistische Marktverhältnisse bestehen; entweder, weil das Substitutionsangebot die Nachfrage in ähnlicher Weise befriedigt wie das Verlagserzeugnis selbst (Diapositive anstelle von Lehrtafeln), oder weil die Gefahr weiterer Verlagsgründungen auf diesem Gebiet besteht, da die hohe Preisstellung als Folge geringer Substitutionskonkurrenz dazu Anreiz gibt. Somit wird durch den Hinweis auf oligopolistische Beziehungen zwischen den Verlagen die Marktsituation für Verlagsgüter des Flachdrucks am besten gekennzeichnet.

Wenn der Verlag die absatzpolitischen Erkenntnisse richtig verwertet, zeichnet er sich dadurch aus, daß er auch unter Oligopolverhältnissen standortmäßige, sachliche und persönliche Präferenzen besitzt. Sein akquisitorisches Potential besteht darin, daß er im eigenen Land Vorteile gegenüber Erzeugnissen aus fremden Ländern hat, daß er u.U. einen Qualitätsvorsprung besitzt und besondere persönliche Verbindungen pflegt. Von der Nachfrage aus gesehen liegt er nicht im totalen Reaktionsbereich im Sinne einer Interdependenz der Preise, da die Nachfragenden (z.B. die einzelne Schule) keine totale Marktübersicht im Sinne völliger Markttransparenz besitzen.

Daraus folgert, daß der Verlag in gewissem Rahmen, d.h. innerhalb gewisser Grenzen, eine Preisautonomie betreiben kann, ohne daß die Nachfrage sich ändert; diese reagiert erst dann, wenn der Preis die Ober- oder Untergrenze des preisautonomen Bereiches verläßt. Unterschreitet der Verlag die Grenze, ist zuwandernde, überschreitet er sie, ist abwandernde Nachfrage zu verzeichnen.



AB preisautonome Zone
A Preisobergrenze
B Preisuntergrenze
NN' Nachfragekurve
OM Nachfragemenge im preisautonomen Bereich

Nun ist in Verfolgung der verschiedenen Marktstellungen (von b - d[1]) feststellbar, daß zwar im grundsätzlichen die Überlegung auf alle Verlagstypen anzuwenden ist, daß aber im einzelnen Unterschiede bestehen. Das rührt daher, daß die Nachfrageelastizität in proportionaler Abhängigkeit zur Gattungs- und Substitutionskonkurrenz steht. Güter der Position b) z.B. haben deshalb einen größeren preisautonomen Bereich als Güter der Position d).

---

1) Seite 109

Die Untersuchung ergibt:

Typische Erscheinung auf dem Verlagsmarkt ist ein Angebotsoligopol bei atomistischer Nachfrage.

Jedes Verlagswerk ist ein unverwechselbares Produkt (Spezies) innerhalb einer Gattung. Gattungs- und Substitutionskonkurrenz und die Elastizität der Nachfrage sind abhängig vom Grad des Speziescharakters, d.h. Gattungs- und Substitutionskonkurrenz sind umso größer, die Nachfrage umso elastischer und damit der Umfang der Zone autonomer Preispolitik umso begrenzter, je weniger individuell der Speziescharakter des Verlagsgutes ist, weil sich Präferenzen im Sinne des Firmenmarktes (akquisitorisches Potential) und der Produktgestaltung umso weniger auswirken.

Um den Rahmen der autonomen Preispolitik möglichst weit zu spannen, muß der Speziescharakter des A n g e b o t e s so ausgeprägt sein, daß sich die N a c h f r a g e darauf richtet. Diese Gesetzmäßigkeit gilt generell für alle Verlagserzeugnisse des Flachdrucks, d.h. also, daß z.B. Kalender, die ihrer Natur nach in die Gruppe d) einzuordnen wären, auf Grund eines außergewöhnlich hohen Speziescharakters z.B. innerhalb der Gruppe b) oder c) rangieren können, wodurch dem Verlag größere preispolitische Möglichkeiten eingeräumt sind.

Der Verleger hat also bei preispolitischen Überlegungen stets das Ausmaß der reaktionsfreien Zone des Verlagserzeugnisses, d.h. den Rahmen seiner autonomen Preispolitik abzuschätzen.

Im Zusammenhang mit preispolitischen Überlegungen sind zwei Gesichtspunkte von Wichtigkeit. Das einzelne Verlagsgut muß sowohl zu der Deckung der Verlagskosten als auch zu einem möglichst umfangreichen Beschäftigungsausgleich beitragen. Letzteres ist umso wirksamer, je mehr Fertigungsstunden beansprucht werden. Die Verlagskostendeckung ist umso besser gelöst, je mehr sich der Preis von der Preisvorstellung der Nachfrage auf Grund der Spezies entfernen kann.

Es ist ohne Zweifel problematisch, beiden Gesichtspunkten bei der Aufnahme eines Verlagsgutes Rechnung zu tragen, da ein Speziesverlagsgut (z.B. eine Lehrtafel) absatzmäßig nur einen beschränkten Abnehmerkreis interessiert, diesen aber mit einer gewissen Sicherheit. Der Beschäftigungsausgleich ist auf Grund einer geringen Auflage entsprechend klein, soweit der eigentliche Drucksektor in Frage kommt. Dieser Abteilung wäre sicherlich besser mit einem Verlagsgut mit geringerem Speziescharakter (Postkarten, Kalender) gedient, da diese Gruppen üblicherweise mit höheren Auflagen auf den Markt kommen und damit ein größerer Beschäftigungsausgleich gegeben wäre. Wie jedoch festgestellt wurde, ist es bei diesen Artikeln wieder problematisch, innerhalb der Gattung einen Speziescharakter zu schaffen, der preispolitisch im Sinne einer adäquaten Verlagskostendeckung wirksam ist.

Eine wesentliche Rolle spielt in diesem Zusammenhang die sogenannte "Auflagendegression". Der Stückpreis jeder Drucksache fällt mit steigender Auflage, vor allem in solchen Fällen, bei denen der Anteil der Einrichtezeiten an den Maschinen Gewicht hat. Der - schon behandelte - Druckauftrag, der bei 400.000 Karten dem Verlag zu DM 13.200,-- (DM 33,-- pro 1.000 Stück) angelastet wird[1], würde bei Verdoppelung der Auflage einen Verrechnungspreis von DM 20.050,-- und einen 1.000 Stück-Preis von DM 25,06 ergeben.

Darüber hinaus ist der Verrechnungspreis um ein Erhebliches geringer, wenn von der gleichen Auflage von 400.000 Stück eine weitere Auflage, d.h. ein Nachdruck, zustandekommt, da dann die Kosten der Bildherstellung fortfallen. Es würde sich nämlich ein Verrechnungspreis von DM 9.360,--, d.h. ein Preis pro 1.000 Stück von DM 23,40 ergeben.

Durch eine höhere Erstauflage entsteht also eine größere Differenz zur Obergrenze der preisautonomen Zone, und es eröffnet sich die Möglichkeit einer höheren Verlagskostendeckung pro Stück. Noch günstiger liegen die Verhältnisse bei einem Nachdruck. Ob der Verlag diese Vorteile ausnutzen kann, hängt nur davon ab, ob sein absatzpolitisches Instrumentarium in Ordnung ist.

Alle Verlage betreiben die Preisdifferenzierung nach Abnehmer und Menge. Da die Auflagenhöhe den durch-

---

1) vergl. Seite 144

schnittspreis pro Stück ergibt, ist die übliche Handhabung gerechtfertigt, den Preis desselben Verlagserzeugnisses durch eine unterschiedliche Rabattgestaltung zu variieren. Der Einzelhändler als Kleinabnehmer muß pro Exemplar einen höheren Verlagskostenanteil bezahlen als der Grossist oder Importeur als Großabnehmer, weil diese erst die höhere Auflage und damit einen marktgerechten Herstellungspreis ermöglichen.

Wenn der Endverkaufspreis an der oberen Grenze der Autonomiezone liegt, ist die Preisstellung optimal, wobei noch zu berücksichtigen ist, daß der Händler einen umso größeren Nutzen pro Stück hat, je mehr der Verkaufspreis an den oberen Grenzpreis heranreicht.

Es ist von entscheidender Bedeutung, den Preis so festzulegen, daß eine nachträgliche Korrektur vermieden werden kann, um die Besonderheit der Produktgestaltung auch durch einen festen Preis in das Bewußtsein der Käuferschaft zu bringen.

IV. Die Werbung

Obwohl Absatzmethode; Produktgestaltung und Preispolitik bereits werbenden Charakter haben, so hat die Werbung dennoch eigenständige Aufgaben. "Von Werbung, als einem selbständigen, absatzpolitischen Instrument sprechen wir .. immer dann, wenn von Werbemitteln Gebrauch gemacht wird, um bestimmte Absatzleistungen zu erzielen."[1]

1) Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band II, Seite 347

Die Werbemthoden für Verlagserzeugnisse sind mannigfaltig: Annoncen in Händler- und Konsumentenzeitungen, Versand von Prospekten, Lehrvorträge, Fachmessen, Verkaufshilfen für den Händler (Ladenaufsteller), Ansichtssendungen und anderes kommen in Betracht. Die Werbung hat drei Aufgaben:

Den Handel für das Verlagserzeugnis zu gewinnen (Beziehung Verlag- Handel);

dem Handel Absatzhilfen zu geben, damit ihm der Verkauf erleichtert wird (Beziehung Handel - Verbraucher);

den Verbraucher selbst anzusprechen und ihn zum Kaufentschluß zu veranlassen (Beziehung Verlag - Verbraucher - Handel).

Art und Durchführung der Werbung hängen mit der Beurteilung der Absatzorganisation zusammen. Der Verlag wird seine Werbung entweder auf den Handel oder direkt auf den Verbraucher konzentrieren, letzteres dann, wenn der Verlag beim Handel ein Desinteresse an der Aufnahme des Verlagsgutes spürt und er die Nachfrage direkt beim Verbraucher wecken will. Durch dieses Verfahren wird der Handel von seiten des Verbrauchers her gezwungen, die Ware aufzunehmen.

V. Zusammenfassung

Der Vergleich der Märkte für Drucksachen und Verlagserzeugnisse zeigt, daß das kombinierte Unternehmen vor einer neuen Situation steht und daher eingehende Überlegungen auf dem Gebiete des Absatzes empfehlenswert sind, wenn der Effekt der Verlagsangliederung wirksam werden soll.

Die Frage jedoch, ob und in welchem Umfang ein Verlag aufzubauen ist, wird auch bei Vorliegen eines positiven Ergebnisses der Marktanalyse stets vom subjektiven Ermessen der Unternehmensleitung abhängen. Auch sorgfältige Untersuchungen und eine bestmögliche Kombination des absatzpolitischen Instrumentariums vermitteln dem Unternehmen keine absolute Gewißheit hinsichtlich des Verlagsabsatzes, da das Verhalten der Käufer, die Maßnahmen der Konkurrenten (Werbung, Neuerscheinungen), ihre Gegenmaßnahmen (Preissenkungen, Qualitätsverbesserungen und größere Kreditgewährung) und die gesamte konjunkturelle Entwicklung sich nicht gänzlich voraussehen lassen.

Je sorgfältiger die Planung auf Grund der Ergebnisse der Marktanalyse vorgenommen wird, umso größer ist die Wahrscheinlichkeit, daß sich die in die Angliederung des Verlages gesetzten Erwartungen erfüllen.

4. Abschnitt: Der Aufbau des Rechnungswesens

Die Eingliederung des Verlages in den rechnungsmäßigen Ablauf des Unternehmens setzt voraus, daß die Druckerei selbst über ein geeignetes Rechnungswesen verfügt.

Damit stellt dieser Abschnitt zwei Aufgaben:
Einmal muß das Rechnungswesen eines Flachdruckbetriebes insoweit aufgebaut und erläutert werden, wie es für das Verständnis der für die Verlagsangliederung zu treffenden Maßnahmen notwendig ist.

Zum zweiten ist zu untersuchen, in welcher Form dieses Rechnungswesen - den Erfordernissen der Verlagsabrechnung entsprechend - ergänzt werden muß.

Das für den Verlag erweiterte Rechnungswesen des kombinierten Betriebes erfüllt seine Aufgabe, wenn das Zahlenmaterial für die folgenden Untersuchungen zur Verfügung steht:

a) Verteilung des Aufwandes auf Druckerei und Verlag und somit die Ermittlung der Kosten des Verlages

b) Beziehung zwischen dem Herstellungsaufwand der Verlagsaufträge und den Verlagskosten (Verlagsgemeinkostenzuschlag)

c) Vorkalkulation der Verlagsaufträge

d) Nachkalkulation der Verlagsaufträge

e) kurzfristige Erfolgsrechnung des Verlages

f) periodische Untersuchung des Einflusses der Verlagsproduktion auf die Ertragslage der Druckerei

   hinsichtlich einer positiven Wirkung (Beschäftigungsausgleich und Verbesserung der Beschäftigungsgrade im Fertigungsbereich),

   hinsichtlich der Einwirkung etwaiger ungedeckter Verlagsgemeinkosten auf den Gesamtertrag,

   hinsichtlich des zusätzlichen Kapitalbedarfs.

I. Die Organisation der Buchhaltung

Im Bereich der Organisation der Buchhaltung stehen für die Aufgabenstellung zwei Systeme zur Verfügung: das Einkreissystem und das Zweikreissystem. Das Einkreissystem faßt Finanz- und Betriebsbuchhaltung in einem Kontenplan zusammen, letztere kommt in den Kontenklassen 4 - 7 zur Darstellung; alle anderen Klassen betreffen die Finanzbuchhaltung.

Das Zweikreissystem trennt Finanz- und Betriebsbuchhaltung, die Verbindung erfolgt durch zwei Gegenkonten, in der Finanzbuchhaltung zumeist in den Klassen 5 und 7, in der Betriebsbuchhaltung in den Klassen 1 und 9[1].

Das Zweikreissystem ist aus folgenden Gründen zu bevorzugen:

Die Finanzbuchhaltung läßt sich im wesentlichen ohne spezielle Branchenkenntnisse bewältigen, während die Betriebsbuchhaltung, die den Herstellprozeß überwacht, technische Kenntnisse voraussetzt. Das Personal in der Buchhaltung wird in der Verwaltung herangebildet bzw. kann von außerhalb kommend nach kurzer Frist selbständig eingesetzt werden; demgegenüber stammen die Mitarbeiter der Betriebsbuchhaltung häufig aus dem technischen Bereich und sind zum großen Teil aufstrebende, ursprünglich im Herstellprozeß verwendete Mitarbeiter, die keine eigentlichen buchhalterischen Kenntnisse besitzen.

Ein weiterer Grund für die Wahl des Zweikreissystems besteht darin, daß die zeitliche Abstimmung zwischen Finanz- und Betriebsbuchhaltung im Einkreissystem erschwert ist, der erhebliche zusätzliche Buchungsstoff und das "aufeinander warten" verzögern die Abschlüsse.

---

1) Aus Kalveram, Die kaufm. Buchhaltung, Wiesbaden 1951, S. 371

Schließlich ist das Zweikreissystem durch die Aufstellung des Betriebsabrechnungsbogens übersichtlicher.

Wenn der Verfasser das Zweikreissystem vorzieht, so folgt er auch der herrschenden Auffassung, die sich seit der Erstellung der "Grundsätze für Buchführungsrichtlinien" vom 11.11.1937 nicht geändert hat. Für industrielle Unternehmungen mit Auftragsproduktion wird u.a. folgendes empfohlen:

"Die Kostenstellen sind zweckmäßig aus der Buchhaltung (Klasse 6) fortzulassen und dafür ein Betriebsabrechnungsbogen aufzustellen".

Auch Gerwig bevorzugt das Zweikreissystem und führt aus:[1] "Die Entwicklung der letzten Jahre hat (allerdings) gezeigt, daß eine kontenmäßige Durchführung (des Herstellprozesses, Anm.d.V.) nicht notwendig ist. Die Betriebsabrechnung kann auch statistisch geführt werden, mit trotzdem möglichen Nachweisen der Differenzen mit der Hauptbuchhaltung. In diesem Fall können Kostenstellenkonten und teilweise auch Kostenträgerkonten aus der Buchhaltung herausgenommen werden."

Der Kontenplan

Grundlage für den organisatorischen Ablauf in der Buchhaltung ist der Kontenrahmen[2] für das graphische Gewerbe. Der Kontenplan[3] ist vom Verfasser mit folgenden Änderungen aus diesem Kontenrahmen entwickelt worden:

1) Gerwig, Organisation und Führung industrieller Unternehmungen, Stuttgart 1955, S. 245
2) Kontenrahmen für das graphische Gewerbe, herausgegeben von der Arbeitsgemeinschaft der Graphischen Verbände des Deutschen Bundesgebietes e.V., 1952
3) Abbildung 1o vor Seite 121

Klasse 0

00 Grundstücke und Gebäude
- 000 Unbebaute Grundstücke
- 001 Bebaute Grundstücke
- 004 Gebäude
- 009 Im Bau befindliche Gebäude

01 Maschinen und Anlagen der Hauptbetriebe
- 010 Maschinen und Anlagen der Formenherstellung
- 013 Druckmaschinen
- 016 Maschinen und Weiterverarbeitung

02 Maschinen und Anlagen der Neben- und Hilfsbetriebe

03 Fahrzeuge, Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung
- 030 Schriften
- 031 Platten
- 032 Stanz- und Prägewerkzeuge
- 033 Personenwagen
- 034 Lieferwagen
- 035 Sonstige Transportmittel
- 036 Betriebsausstattung
- 037 Geschäftsausstattung
- 038 Soziale Einrichtungen
- 039 geringwertige Wirtschaftsgüter

04 Sachanlagen-Sammelkonto

05 Bewertbare Rechte
- 053 Verlagsrechte

06 Finanz-Anlagevermögen
- 060 Beteiligungen
- 061 Wertpapiere des Anlagevermögens
- 062 Grundpfandforderungen
- 069 Sonstige langfristige Forderungen

07 Langfristiges Fremdkapital

08 Eigenkapital (Kapital und Rücklagen)
- 083 Rücklagen Exportförderung

09 Wertberichtigungen, Rückstellungen u.dergl.
- 090 Aktive Jahresabgrenzung
- 091 Passive Jahresabgrenzung
- 092 Rückstellungen
- 093 Wertberichtigungen
- 094 Bürgschaftsverpflichtungen Rückgriffsrechte (Avale) u.dergl.

Klasse 1

10 Kasse, Postscheck, Zentralbank
- 100 Hauptkasse
- 102 Nebenkasse
- 106 Postscheck Druckerei
- 107 Postscheck Verlag
- 109 Landeszentralbank

11 andere Banken
- 110 Bank Druckerei
- 111 Bank Verlag

12 Schecks, Besitzwechsel
- 120 Schecks
- 125 Besitzwechsel

13 Wertpapiere des Umlaufvermögens
- 130 Festverzinsliche Wertpapiere
- 131 Sonstige Wertpapiere

14 Forderungen auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen
- 140 Kundenforderungen Druckerei
- 141 Kundenforderungen Verlag
- 148 zweifelhafte Kundenforderungen Druckerei
- 149 zweifelhafte Kundenforderungen Verlag

15 Andere Forderungen
- 150 selbst geleistete Anzahlungen
- 151 Forderungen an Konzernunternehmungen u.dergl.
- 152 Forderungen an Vorstandsmitglieder u.ä.
- 153 sonstige Forderungen z.B. Forderungen an Betriebsangehörige, Zinsforderungen, (Honorarvorschüsse)

16 Verbindlichkeiten auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen
- 160 Verbindlichkeiten Druckerei
- 161 Verbindlichkeiten Verlag

17 Schuldwechsel

18 Andere Verbindlichkeiten
- 180 Bankschulden
- 181 noch abzuführende Steuern
- 182 noch abzuführende Sozialversicherungen
- 183 kurzfristige Darlehnsschulden
- 184 Vorauszahlungen von Kunden
- 185 Verbindlichkeiten an Konzernunternehmen u.dergl.
- 189 sonstige Verbindlichkeiten

19 Privatkonten
- 191 Privatkonto
- 192 Privatkonto

Klasse 2

20 Betriebsfremde und außerordentliche Aufwendungen
- 200 Aufwendungen aus Anlageverkäufen
- 201 Aufwendungen aus Beteiligungen
- 203 Spenden
- 204 sonstige Aufwendungen

21 Betriebsfremde und außerordentliche Erträge
- 210 Erträge aus Anlageverkäufen
- 211 Erträge aus Beteiligungen
- 214 sonstige außerordentliche Erträge

22 Vor- und Nachleistungen
- 220 Urlaubs- und Feiertagslöhne
- 221 Berufsgenossenschaftsbeiträge
- 222 Weihnachtsgelder
- 223 größere Reparaturen
- 224 Steuern
- 225 Beiträge und Versicherungsprämien
- 228 sonstige periodenfremde Aufwendungen
- 229 Periodenfremde Erträge

24 Grundstücks- und Gebäudeaufwendungen und -erträge
- 240 Aufwendungen für Instandhaltung
- 241 Versicherungen Gebäude
- 242 sonstige Aufwendungen (Abgaben, Gebühren, Grundsteuern)
- 249 Grundstücks- und Gebäudeerträge

25 Zinsaufwendungen und -erträge
- 250 Zinsaufwendungen
- 252 Diskontaufwendungen
- 253 Kreditprovisionen
- 254 Skontoaufwendungen
- 256 Zinserträge
- 257 Diskonterträge
- 258 Skontoerträge

26 Bilanzmäßige Abschreibungen
- 260 Abschreibungen auf Maschinen
- 261 Abschreibungen auf Betriebs- und Geschäftsausstattung
- 262 Abschreibungen auf Gebäude und Grundstücke

27 Eingetretene Wagnisverluste und -gewinne
- 270 eingetretene Einkaufswagnisse
- 271 eingetretene Beständewagnisse
- 272 eingetretene Fertigungswagnisse
- 273 eingetretene Zahlungswagnisse
- 274 eingetretene Abschreibungswagnisse

28 kalkulatorische Kostenarten
- 280 kalkulatorische Zinsen
- 281 kalkulatorische Abschreibungen
- 282 kalkulatorische Wagnisse
- 283 kalkulatorische Unternehmerlohn

29 Das Gesamtergebnis betreffende Aufwendungen und Erträge
- 290 Ertragssteuern
- 291 Vermögenssteuer
- 292 Soforthilfe

Abb. 10 Kontenplan

Klasse 3

30 Papier, Karton, Pappen
- 300 Papier, Karton, Pappen
  - 3000 Umsatzboni auf Papier, Karton und Pappen
  - 3001 Gutschriften auf Papier, Karton und Pappen

31 Farben, Bronzen, Lacke
- 310 Farben, Bronzen
  - 3100 Farbhilfsmittel
- 311 Lack und Verdünnung

32 Andere Materialien
- 320 Wasch-, Putz- und Schmiermittel
- 321 Buchbindereimaterial
- 322 Heiz-, Brenn- und Treibstoffe
- 323 Leim, Heißkleber und Verdünnung
- 324 Fotoplatten und Filme
- 325 Chemikalien
- 326 kleine Anschaffungen
- 327 Zink- und Aluminiumplatten

36 Einkauf Verlag
- 360 Importware einschl. Zoll
- 361 Veredlung eigener Ware
- 362 Originale
- 363 Manuskripte
- 364 Klischees und Galvanos
- 365 Buchdruck
- 366 Verpackungsmaterial

37 Bezogene Teile für Auftrag
- 370 Stanzen
- 371 sonstiges Verarbeitungsmaterial

38 fremde Arbeiten
- 380 Entwürfe, Retuschen, Reproduktionen
- 381 Lohndruck
- 382 Lohnverarbeitung
- 383 sonstige fremde Arbeit

39 Gutschriften und Jahresboni (31 - 38)

Klasse 4

40 Bruttolöhne

41 Bruttogehälter
- 410 Gehälter
- 411 Fixa für Vertreter
- 412 Tantiemen u.ä. an Angestellte

42 Sozialkosten und andere Personalkosten
- 420 gesetzliche Sozialkosten Löhne
- 421 gesetzliche Sozialkosten Gehälter
- 422 Freiwillige Sozialkosten
  - 4220 Altersversorgung
- 429 sonstige Personalkosten

43 Gemeinkostenmaterial-Verbrauch
- 430 GKM Offset
- 431 Wasch-, Putz- und Schmiermittel
- 432 Buchbindermaterial
- 433 Treibstoffe
- 434 GKM Kopie, Montage, Schleiferei
- 435 GKM Fotografie und Lithografie

noch Klasse 4

- 436 GKM Versand
- 437 kleine Anschaffungen
- 438 sonstiges Material
- 439 Eingangsfrachten Verlag

44 Strom, Gas, Wasser, Fernheizung (Fremdbezug)
- 440 Strom
- 441 Gas
- 442 Wasser
- 443 Heizstoffe

45 Instandhaltung, Reparaturen (Fremdleistungen
- 450 Reparaturen
- 451 Ersatzteile
- 452 laufende Unterhaltung

46 Miete
- 460 Raummiete
- 461 Objektmiete (Fernschreiber, Zeitdienstanlage)

47 Warenbezugskosten
- 470 Bezugskosten für Papier
- 471 sonstige Warenbezugskosten

48 Kalkulatorische Kostenarten
- 480 kalkulatorische Zinsen
- 481 kalkulatorische Abschreibungen
- 482 kalkulatorische Wagnisse
- 483 kalkulatorischer Unternehmerlohn

49 Verrechnete Einzelkosten
- 490 Papier, Karton, Pappe
- 491 Farben, Bronzen
- 492 Lacke und Verdünnung
- 493 Buchbindermaterial
- 494 Leim, Heißkleber und Verdünner
- 495 Fotoplatten und Filme
- 496 sonstiges Fertigungsmaterial

497 Einkauf Verlag
- 4970 Importware einschl. Zoll
- 4971 fremde Veredlung eigener Ware
- 4972 Originale
- 4973 Manuskripte
- 4974 Klischees und Galvanos
- 4975 Buchdruck
- 4976 Verpackungsmaterial

498 bezogene Teile
- 4980 Stanzen
- 4981 sonstiges Verarbeitungsmaterial

499 fremde Arbeiten (Druckerei)
- 4990 Entwürfe, Retuschen, Reproduktionen
- 4991 Lohndruck
- 4992 Lohnverarbeitung
- 4993 sonstige fremde Arbeit

Klasse 5

50 Steuern
- 500 Gewerbesteuer
- 501 Vermögenssteuer
- 502 Lohnsummensteuer
- 503 Kraftfahrzeugsteuer
- 509 sonstige Steuern

51 Gebühren, Beiträge, Versicherungsprämien u.dergl.
- 510 Verbandsbeiträge
- 511 Abgaben und Gebühren
- 512 Versicherungsprämien
- 519 Spenden

52 Post- und Versandkosten
- 520 Fernsprechkosten und Fernschreiber
- 522 Porti, Telegramme
- 525 Allgemeine Versandkosten

53 Sonstige Kosten
- 530 Reisekosten
- 531 Werbe- und Vertreterkosten
- 532 Rechts- und Beratungskosten, Auskünfte
- 533 Fahrzeugkosten
- 537 eigene Drucksachen für Verwaltung und Werbung
- 538 Büromaterial
- 539 sonstige Kosten

55 Verlagskosten
- 550 Vertreterkosten (Fixen)
- 551 Transportkosten
- 552 Gebühren und Beiträge
- 553 Werbung und Ausstellung
- 554 Reisekosten
- 555 Telefon, Telegramme, Porti
- 556 Lizenzen, Honorare Autoren und andere Verlage
- 557 Transportversicherung
- 558 spezielle Exportkosten
- 559 spezielle Importkosten (Zölle etc.)

56 Vertriebssonderkosten
- 560 Frachten, Paketporti und Transportleistungen für Warenausgang
- 561 Provisionen
- 562 Umsatzsteuer
- 568 Ausgangsfracht Verlag
- 569 Provisionen Verlag

Klasse 6

(Kostenstellenverrechnung im BAB)

Klasse 7

70 Halberzeugnisse
- 700 Druckerei und Verlag

71 Fertigerzeugnisse
- 710 Druck
- 711 Verlag

Klasse 8

80 Erlöse für Druckerzeugnisse
- 800 Erlöse mit 4 % Umsatzsteuer
- 801 Erlöse mit 1 % Umsatzsteuer

81 Verlagserlöse
- 810 Ware A Inland
- 811 Ware A Ausland
- 812 Ware B Inland
- 813 Ware B Ausland
- 814 Importware Inland

83 Erlöse aus Nebengeschäften
- 830 Erlöse aus Abfallverwertung Späne
- 831 Erlöse aus Abfallverwertung Silber und Glas

84 Eigenleistungen
- 840 eigene Verwaltung und Werbedrucksachen
- 847 sonstige Eigenleistungen

85 Erlösberichtigungen
- 851 Erlösschmälerungen durch Kistenretouren
- 852 Erlösschmälerungen durch Umsatzbonus Verlag
- 853 Erlösschmälerung durch Kundenskonto
- 854 Erlösschmälerung durch Kundenskonto und Gutschriften Verlag
- 859 Zusatzerlöse

86 Bestandsveränderungen
- 860 Halberzeugnisse Druckerei und Verlag
- 865 Fertigerzeugnisse Druckerei
- 866 Fertigerzeugnisse Verlag

Klasse 9

98 Gewinn- und Verlustkonten
- 980 Betriebsergebnis
- 981 neutrales Ergebnis (Abgrenzungssammelkonto)
- 988 das Gesamtergebnis betreffende Aufwendungen und Erträge
- 989 Gewinn- und Verlustkonto

99 Bilanzkonten
- 998 Eröffnungsbilanz-Konto
- 999 Schlußbilanzkonto

a) die nicht den Flachdruck, sondern andere Zweige des graphischen Gewerbes betreffenden Konten sind fortgefallen.

b) Zusätzliche Konten zur besseren Detaillierung, den Bedürfnissen des Flachdruckbetriebes folgend, sind eingebaut.

c) Die für die Angliederung des Verlages notwendigen Konten sind angegliedert und besonders bezeichnet.

Die Forderung nach eindeutiger Trennung der Ergebnisse von Druckerei und Verlag lässt sich einmal verwirklichen, wenn die Verlagsaufträge nach dem gleichen System erfasst werden wie Druckaufträge für Dritte, zum anderen dadurch, daß die Kosten der Verlagsverwaltung von denen der Druckerei getrennt werden. Diese Trennung erfolgt sowohl durch die Einrichtung eigener Verlagskonten (wenn die Kosten buchhalterisch erkennbar sind), als auch durch die nachträgliche Aufteilung d e r Kostenarten auf Druck und Verlag, die buchhalterisch zunächst untrennbar sind (Telefonkosten, Porti, allg. Verwaltung u.a.).

Das Abrechnungssystem von Verlag und Druckerei stellt also eine Einheit dar, womit sich die Notwendigkeit ergibt, bei der Behandlung des Rechnungswesens das Unternehmen als Ganzes zu untersuchen.

Der Kontenplan nach der Verlagsangliederung

Klasse 0

Die Angliederung des Verlages bedingt die Aufnahme des Kontos 053 Verlagsrechte; damit wird einer betriebswirtschaftlichen und steuerlichen[1] Forderung entsprochen.

Klasse 1

Zur besseren Übersicht des Geldverkehrs sind für Druckerei und Verlag getrennte Bank- und Postscheckkonten zweckmäßig.

1) siehe Seite 159 ff.

Klasse 2

In dieser Klasse erübrigen sich getrennte Kosten für Druckerei und Verlag, da die Verteilung der Aufwände im Betriebsabrechnungsbogen (BAB) erfolgt.

Im Kontenplan wird zwischen tatsächlichen und kalkulatorischen Kosten unterschieden. In die Kostenrechnung gehen nur die kalkulatorischen Kosten ein (48o - 483 an 28o - 283), während alle anderen Kosten dieser Klasse über das Abgrenzungssammelkonto gebucht werden. (Beispiel: 981 an 2o1; 211 an 981).

Klasse 3

Diese Klasse enthält sowohl Fertigungsmaterialien wie Hilfs- und Betriebsstoffe. Die ausschließlich der Verlagsbeschaffung dienenden Einkaufskonten sind in einer besonderen Gruppe zusammengefaßt.

Klassen 4 und 5

Beide Klassen enthalten die Konten der Kostenarten. Die Belastung erfolgt

a) mit dem einem Quartal entsprechenden Aufwand (48 an 28, 49 an 3, 43 an 3, 5o an 224, 51 an entsprechende Konten der Gruppe 22)

b) quartalsweise auf Grund der Lohn- und Gehaltsbuchhaltung (4o,41,42)

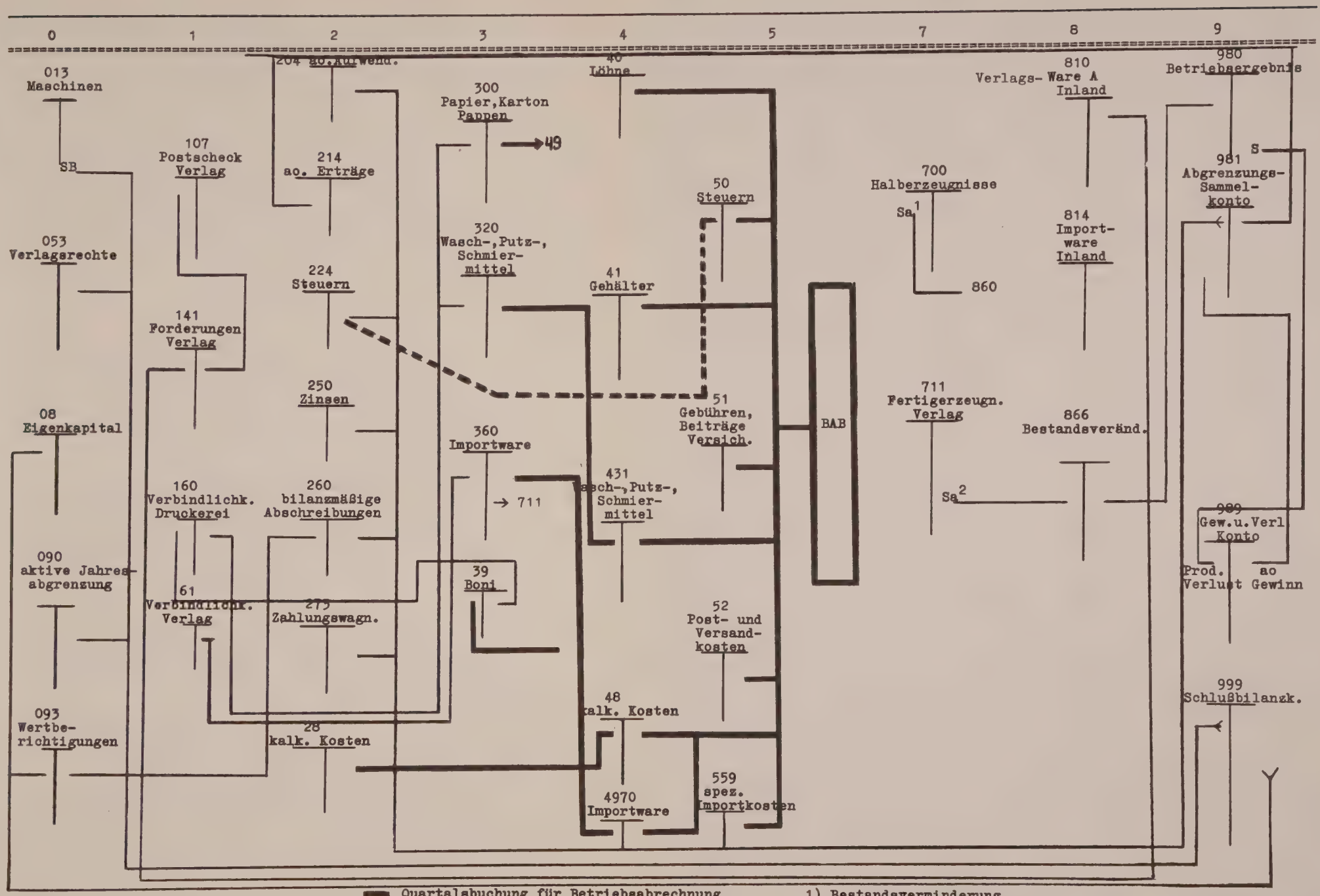
c) nach den Rechnungen (44, 45, 46, 47, 52, 53, 55, 56). Hier erübrigt sich eine Abgrenzung in Klasse 2, da diese Gruppen nur das entsprechende Quartal betreffen.

Grundlage für die Behandlung dieser Klassen ist der Kontenrahmen[1], der auf eine Verrechnung der Kostenarten in Klasse 5 verzichtet (Fertigungsgemeinkosten, Materialgemeinkosten, Verwaltungsgemeinkosten) und es bei der Verrechnung im BAB bewenden läßt.

---

1) Kontenrahmen des graphischen Gewerbes a.a.O.

Abb. 11 Quartalsbuchung für Betriebsabrechnung



Quartalsbuchung für Betriebsabrechnung

1) Bestandsverminderung
2) Bestandsvermehrung

Die Betriebsbuchhaltung rechnet vierteljährlich ab. Diese Handhabung wurde von seiten des Verbandes empfohlen und wird, wie verlautet, allgemein von den Betrieben der Branche so gehandhabt.

Die Salden der Klassen 4 und 5 ergeben die buchhalterischen Verkehrszahlen für die Betriebsbuchhaltung, beide Klassen sind bereinigt um periodenfremde und neutrale Aufwendungen, so daß die Belastung der Kostenstellen und der Kostenträger durch sie gerechtfertigt ist.

Klasse 6 entfällt

Klasse 7

Die Klasse 7 enthält die Halb- und Fertigfabrikate, die quartalsweise aus der Betriebsbuchhaltung übernommen werden. Beide Salden werden durch eine permanente Nachkalkulation gewonnen und die Abweichungen zum Bilanzstichtag mit Hilfe der Inventur aufgedeckt.

Die Halbfabrikate werden in einem Konto zusammengefaßt (Verlagsauftrag wird behandelt wie Druckauftrag), während die Fertigfabrikate (Drucksachenlager, Verlagswaren) getrennt verbucht werden.

Klassen 8 und 9

Die beiden Klassen sind wie üblich aufgebaut und die Verlagserlöse in der Gruppe 81 zum Ausdruck gebracht.

Die rechnungsmäßige Behandlung

Die Buchhaltung hat die Aufgabe, drei Kostengruppen für die Verlagsabrechnung zu ermitteln:

a) die Kosten, die nur den Druckereisektor betreffen, und bei Fertigung von Verlagsaufträgen anteilig zu berücksichtigen sind,

b) die für den Gesamtbereich anfallenden Kosten, die Kostenanteile für die Verlagsverwaltung enthalten und außerdem als Gemeinkosten der Fertigungs-, Material-, Verwaltungs- und Vertriebsstellen[1] die Kosten der Verlagsaufträge beeinflussen und

c) die Verlagskosten, welche nur den Verlag betreffen, bei der Buchung als solche trennbar sind und daher in eigenen Konten gebucht werden.

Zu a) Die Saldi des abzurechnenden Quartals gehen bei folgenden Konten an die Betriebsbuchhaltung als buchhalterische Verkehrszahlen:

40 Bruttolöhne
420 gesetzliche Sozialkosten auf Löhne
430 - 436 Gemeinkostenmaterial
45 Instandhaltung, Reparaturen
47 Warenbezugskosten
490 - 496 verrechnete Einzelkosten
498 bezogene Teile
499 fremde Arbeiten

Zu b) Die gemeinsamen Konten betreffen als Gemeinkosten der Kostenstellen der Druckerei auch die Verlagsaufträge; als Verwaltungsgemeinkosten sind sie Teil der Verlagsgemeinkosten.

---

1) Wie noch ausgeführt wird, werden nur die Kosten eines Teils der Vertriebsstellen bei Verlagsaufträgen berücksichtigt.

410 - 412	Bruttogehälter
421	gesetzl. soz. Kosten Gehälter
422	freiw. soz. Kosten
4220	Altersversorgung
429	sonstige Personalkosten
437 - 438	kleine Anschaffungen, sonst. Material
44	Strom, Gas, Wasser
46	Miete
48	kalk. Kostenarten
50	Steuern
51	Gebühren etc.
52	Post- und Versandkosten

Zu c)

439	Eingangsfrachten Verlag
497	Einkauf Verlag
55	Verlagskosten

II. Organisation und Methode des Betriebsabrechnungsbogens

Allgemeines

Das betriebliche Formularwesen ist Grundlage für die Erfassung des Herstellprozesses der Verlagsaufträge. Arbeit und Material werden durch

Tagesarbeitszettel und
Materialentnahmescheine

erfasst.

Der Tagesarbeitszettel

Jeder im Lohn stehende Arbeitnehmer berichtet täglich über den Arbeitsablauf. Das Formular enthält die Kontonummer des Betreffenden, seinen Namen und die Kostenstelle, in der er gearbeitet hat.

Die Tageszettel für die Fertigungskostenstellen enthalten außerdem:
die Auftragsnummer, die Art der Arbeit, die Leistung und die Gesamtstunden, unterteilt in Fertigungs-, Hilfs- und Ausfallstunden (Lohn- oder Maschinenstunden) unter Angabe der Überstunden, Nachtstunden usw.

Bei anderen Kostenstellen werden außer der Kontonummer, dem Namen und der Kostenstelle ausgewiesen:

die Art der Arbeit (Handwerker unter Hinweis auf die zu belastende Kostenstelle, z.B. des Verlages) und die Gesamtstunden (Hilfs- oder Ausfallstunden einschließlich Überstunden, Nachtstunden und Sonntagsstunden).

Der Materialentnahmeschein
ist Voraussetzung für den Materialempfang und enthält die Kostenstelle, den Arbeitsplatz (gegebenenfalls Kennzeichnung der Fertigungsmaschine), die Materialart und ihre Menge;
bei Fertigungsmaterial ist außerdem die Auftragsnummer des Verlagsauftrages vermerkt.

Die Kostenstellen

Der Betriebsabrechnungsbogen[1] besteht nach der Angliederung aus

- Allgemeinen Kostenstellen
- Fertigungskostenstellen
- Fertigungshilfsstellen
- Materialhilfsstellen
- Verwaltungsstellen
- Vertriebsstellen und
- Verlagsstellen.

1) siehe Abb. 12 vor Seite 127

| | KOSTENSTELLEN / KOSTENARTEN | Konto-Nummer | Zahlen der Buchhaltung | Allgemeine Kostenstellen: 1 Grundstück, Gebäude | 2 Wasserversorgung | 3 Heizung und Klima | 4 Kraftzentrale | 5 Wohlfahrtseinricht. | Summe 1 - 5 (I) | Fertigungskostenstellen: 6 Reproduktion, Fotogr. | 7 Lithografie | 8 Setzerei | 9 Schleiferei | 10 Montage | 11 Kopie | 12 Andruck | 13 Offsetdruckerei | 14 Buchbinderei | 15 Plakatabteilung | 16 Faltschachtelabt. | 17 Lackierei | 18 Versand | Summe 6 - 18 (II) | Fertigungshilfsstellen: 19 Betriebsleitung | 20 Arbeitsvorbereitung Produktionsplanung | 21 Lohnbuchhaltung Personalabteilung | 22 Betrieb allgemein | Materialhilfsstellen: 23 Hilfsst.Druckerei | 24 Werkstätten | Summe 19 - 24 (III) | 25 Einkauf Papier | 26 Eink. and.Material | 27 Papierlager | 28 Materiallager | 29 Altpapierverwertung | 30 Lastkraftwagen | Summe 25 - 30 (IV) | Verwaltungsstellen: 31 Geschäftsleitung allg. Verwaltung | 32 Buchhaltung | 33 Betriebsabrechnung | 34 Personenwagen | Summe 31 - 35 (V) | Vertriebsstellen: 36 Verkaufsleitung Auftragsbearbeit. und Vertreter | 37 Vorkalkulation | 38 Werbung+Musterlager | 39 Ateliers | 40 Fertigwarenlager | 41 Personenwagen | Summe 36 - 42 (VI) | Verlagsstellen: 43 Leitung + Verwaltg. | 44 Abteilung A | 45 Abteilung B | 46 Exportabteilung | 47 Fahrzeuge | Summe 43 - 47 (VII) | Summe II - VII (VIII) |
|---|---|---

Die Anordnung der Fertigungskostenstellen entspricht dem Fertigungsablauf (des Druckereibetriebes). Im Bereich des Verlages sind zwei getrennte Verkaufsabteilungen vorgesehen (z.B. Kalenderabteilung, Lehrmittelabteilung) und eine Exportabteilung, da auf die Ermittlung der unterschiedlichen Verlagsgemeinkostenzuschläge Wert gelegt wird.

Die Kostenarten, ihre Erfassung und Verteilung auf die Kostenstellen

Gehälter (41)

Die Gehaltsbuchhaltung verteilt den Aufwand im Quartal entsprechend einem Gehaltsverteilungsbogen, in dem jeder Gehaltsempfänger seiner Kostenstelle belastet wird. Ist der Gehaltsempfänger für mehr als eine Kostenstelle tätig, findet eine anteilige, dem Anfall entsprechende Belastung statt.

Löhne (40)

Durch die Gliederung der Tageszettel ist die Erfassung der Fertigungs-, Hilfs- und Ausfall-Löhne[1] pro Kostenstelle möglich.

Für die Lohnbuchhaltung ist der Tageszettel Grundlage für die Lohnerrechnung (Stunden x vereinbarter Lohn + evtl. Überstundenzuschlag). Die Betriebsabrechnung erfaßt die Summe der Lohnkonten pro Kostenstelle und ermittelt den Gesamtlohn pro Kostenstelle.

$$\frac{\text{Gesamtlohn}}{\text{Gesamtstunden}} = \text{durchschnittlicher Stundenlohn}$$

Durchschn. Stundenlohn x Fert.Std. = Fertigungslohn
Durchschn. Stundenlohn x Hilfsstd. = Hilfslohn
Durchschn. Stundenlohn x Ausfallstd. = Ausfall-Lohn

1) für Urlaub, bezahlte Feiertage und dergl.

Diese Errechnungsmethode ergibt kleine Ungenauigkeiten, die sich bei verschiedenen Lohnstufen in einer Kostenstelle und unterschiedlichen Nutzungsgraden bei Abweichungen von dem tatsächlichen Verhältnis

$$\frac{\text{Fertigungslohn}}{\text{Hilfs- oder Ausfall-Lohn}}$$

ergeben können.

Diese werden jedoch in Kauf genommen, um das System nicht zu erschweren und im Hinblick darauf, daß die Abweichungen auf die Druck- und Verlagsaufträge gleichmäßig einwirken und sich innerhalb eines längeren Zeitraums ausgleichen.

Reparaturen (4o)
die durch eigene Handwerker ausgeführt worden sind, werden der betreffenden Kostenstelle auf Grund der Aufschreibungen im Tageszettel belastet.

Die Ausfall-Löhne (4o)
werden nach der Summe des Vorjahres, korrigiert um eingetretene Abweichungen (Tariferhöhungen, Ferientage etc.), gleichmäßig auf die Quartale verteilt. Das gleiche geschieht bei den

freiwilligen sozialen Kosten (422/422o)
(Tantiemen, Weihnachtsgeld, Sonderausschüttungen etc.). Die

gesetzlich sozialen Kosten (42o/421)
werden wie Löhne und Gehälter anteilig belastet. Das

Hilfs-, Betriebs- und Büromaterial (43o-438/538)
wird auf Materialausgabeschein ausgegeben, auf dem Entnahmezettel bewertet und in einem monatlichen Sammelbogen auf die Kostenstellen verteilt. Die

Strom- und Gaskosten (440/441)
ergeben sich aus den Quartalssalden. Die Umlage erfolgt nach installierten kw und Benutzungsstunden bzw. nach festgestelltem Verbrauch. Die

Wasserkosten (Saldo 442)
sind nach Zapfstellen zu verteilen, Großverbraucher werden dabei besonders berücksichtigt (Fotografie, Kopie).

Reparaturen und Instandhaltungen, fremd (45)
Die Rechnungen werden im Reparatur-Sammelbogen den Kostenstellen belastet.

Heizstoffe (443)
Mit dem Quartalssaldo wird die Kostenstelle 3 (Heizung) belastet, der Aufwand für

Treibstoffe (433)
nach Anzahl der Kraftwagen den Kostenstellen 30, 35, 42 und 47 belastet. Die

kalkulatorischen Abschreibungen (481)
werden der betriebswirtschaftlichen Anlagekartei entnommen, die neben der steuerlichen (bilanziellen) Anlagekartei zu führen ist. Die

Kostensteuern (50)
werden quartalsweise abgegrenzt; der Jahresbetriebsabrechnungsbogen enthält den effektiven Aufwand, der zur Abgrenzung der folgenden Quartale dient.
Die Verteilung erfolgt anteilig auf 32 (allg. Verwaltung) und 43 (Verlagsverwaltung). Die

Kraftfahrzeugsteuer (503)
wird den Fahrzeugen in den Kostenstellen 30, 35, 42 und 47 belastet. Auch bei den

Versicherungsprämien (512/557)
erfolgt eine Quartalsabgrenzung auf Grund des Jahresaufwandes. Der Saldo von 512 wird auf die Kostenstellen nach Versicherungsart und versichertem Gut verteilt. Die Transportversicherungsprämie (aus 557) für den Transport hochwertiger Verlagsoriginale (Entwürfe, Bilder etc.) ist der Verlagsverwaltung anzulasten.

Beiträge, Gebühren und Abgaben (510, 511, 552)
werden direkt umgelegt auf 32 (allg. Verwaltung) und 43 (Verlagsverwaltung). Gebühren für Konsulatsfakturen z.B. betreffen die Exportabteilung des Verlages (46).

Fernsprechkosten (Saldo 520)
werden den Kostenstellen nach Gebührenzähler belastet. Die Fernschreibkosten werden nach Anzahl der Fernschreiben auf die Kostenstellen Einkauf, Verwaltung, Vertrieb und Verlag umgelegt. Die

Porti- und Telegrammkosten (522/555)
werden der verursachenden Kostenstelle direkt belastet. Die

Reisekosten (530, 554)
und die

Werbe- und Vertreterkosten (531, 550, 553)
werden auf Grund der Spesenabrechnungen, Rechnungen und Provisionsabrechnungen den entsprechenden Druckerei- oder Verlagskostenstellen angelastet.
Rechts- und Beratungskosten (532)
sind nach Schlüssel (Umsatz) auf Druck- und Verlagskostenstellen zu verteilen, wenn sie beide Bereiche betreffen (Treuhandfirma, Überprüfung der Organisation etc.), soweit sie einer bestimmten Kostenstelle zugerechnet werden können, ist diese zu belasten.

Fahrzeugkosten (533)
bestehen aus Reparaturen und Instandhaltungskosten. Der Saldo wird nach Fahrzeugen verteilt (4 Kostenstellen). Die

Wareneingangskosten (47, 439)
können direkt mit Hilfe eines Verteilungsbogens auf die Kostenstellen 25 Papiereinkauf, 26 Einkauf anderes Material und 43 - 46 Verlagskostenstellen, umgelegt werden. Die

Mietkosten (46)
betreffen Läger, die außerhalb bestehen, oder sonstige Mieträume. Eine direkte Verrechnung ist möglich; dasselbe gilt für die Objektmiete, die anteilig auf Druck- und Verlagsverwaltung umgelegt wird (Telefoneinrichtung, Rufanlage, Fernschreiber). Die

kalkulatorischen Zinsen (480) werden branchenüblich mit 6,5 % in Ansatz gebracht und den Kostenstellen auf Grund der Restwerte in der Anlagekartei (alle Kostenstellen) und nach dem betriebsnotwendigen Umlaufvermögen Druck und Verlag (Materialhilfsstellen und Verwaltungsstellen) verteilt. Für die Berechnung des

kalkulatorischen Unternehmerlohns (483)
bietet die im Rahmen der "Seifenpreisverordnung" entwickelte mathematische Formel (Unternehmerlohn = $18 \times \sqrt{\text{Umsatz}}$) eine brauchbare Grundlage.[1]

Wagnisse (482)[2]
werden unterteilt in
Fertigungswagnis Belastung: (Fertigungskostenstellen 3 % der Fertigungskosten pro Quartal)

1) Auch die Finanzbehörden gestatten diese Berechnungsform und genehmigen darüber hinaus, je nach gegebenen Verhältnissen, einen Teuerungszuschlag.
2) Die Prozentsätze sind branchenüblich.

Beständewagnis Belastung: (Materialhilfsstellen 1 % der Bestände pro Quartal)

Zahlungswagnis Belastung: (Druck- und Verlagsverwaltung[1] 2 % der Forderungsbestände pro Quartal)

Einkaufswagnis Belastung: (Einkaufsabteilungen 1 % der Bestände pro Quartal)

Im Jahres-BAB erfolgt zur Ermittlung des Erfolges eine Jahresabgrenzung, die zu Unter- oder Überdeckungen führen kann.

Honorare, Lizenzen (556), Zölle (559)
für sonstige Importe (Originale, Mustersendungen) und

Exportkosten (558)
(besondere Kosten wie Frachten, Exportwerbung, Auskünfte etc.) betreffen nur den Verlag und werden seinen Kostenstellen belastet. Die

allgemeinen Versandkosten (525, 551)
und anfallende sonstige Kosten können direkt dem Vertrieb der Druckerei oder einer Verlagskostenstelle belastet werden.

Die Umlage der Kostenstellen

Die allgemeinen Kostenstellen:

Die Kosten "Grundstücke und Gebäude" werden auf die Kostenstellen 2 - 47 auf Grund der genutzten Fläche verteilt.

---

1) Ob das Wagnis im Verlag z.B. infolge eines höheren Zahlungsausfalls anders zu bewerten ist, kann nur im Einzelfall entschieden werden.

Die Kosten der Wasserversorgung belasten die Kostenstellen 3 - 47.

Die Verteilung der Kostenstelle Heizung (3) geschieht nach genutzter Fläche in qm. Von einer Berechnung nach cbm wird abgesehen, wenn eine unterschiedliche Höhe der Räume nicht fabrikationsbedingt ist, und deshalb ungerechtfertigte Über- oder Unterbelastungen auftreten würden.

Die Umlage der Kosten der Kostenstelle 4 (Kraftzentrale) erfolgt auf die Kostenstellen 5 - 47.

Die Kosten des freiwilligen Sozialaufwandes (5) werden nach Personalstärke mit dem errechneten pro-Kopf-Betrag auf die Kostenstellen 6 - 47 umgelegt.

Die Fertigungshilfsstellen:

Die Fertigungshilfsstellen (19 - 24) belasten ausschließlich die Fertigungsstellen (6 - 18). Die Hilfsstelle Druckerei (23) (Papieraufhängen zur Klimatisierung, Papierumsetzen zur Vermeidung des Klebens der Farbe) betrifft nur die Abteilung Offset (13), während die anderen Fertigungshilfsstellen gleichmäßig auf Grund der Fertigungskosten (Fertigungslohn + Fertigungsgemeinkosten) auf die Fertigungskostenstellen einschließlich Offset umgelegt werden.

III. Die Grundlagen für die Kalkulation

Das Kalkulationsschema

Die Kalkulationsabteilung bedient sich auch bei Verlagsaufträgen der Zuschlagskalkulation für Druckaufträge

A) Materialkosten

B) Fertigungskosten

C) Herstellungskosten (A + B)

D) Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten (in % von B)

E) Selbstkosten (C + D)

F) Gewinn Druckabteilung

G) Verrechnungspreis für den Verlag (E + F)

Sondereinzelkosten entstehen der Druckereiabteilung bei Verlagsaufträgen nicht. Sie bleiben daher außer Ansatz.

Das Fertigungsmaterial:

Fertigungsmaterialien sind bei Druck- und Verlagsaufträgen: Papier, Karton, Pappe, Filme, Farben und Lacke, Buchbindermaterial und äußere Verpackung.

Der Zuschlagssatz ergibt sich aus der Gegenüberstellung der Summen des Fertigungsmaterials und dem Aufwand der Materialhilfsstellen ohne Trennung nach Druckaufträgen für Dritte und Verlagsaufträge.

Im graphischen Gewerbe werden die für den jeweiligen Auftrag angeschafften Wirtschaftsgüter (Stanzwerkzeuge z.B.) und Arbeiten außer Haus (Herstellung der druckfertigen Filme durch Dritte, Spezialverarbeitung) kalkulatorisch wie Fertigungsmaterial behandelt und mit demselben Gemeinkostenzuschlag versehen.

Beispiel:

Fertigungsmaterial, bezogene Wirtschaftsgüter und Arbeiten außer Haus	DM 800.000,--
Materialgemeinkosten	DM 24.000,--
Materialgemeinkostenzuschlag	3 %
Materialkosten	DM 824.000,--

Die Kostensätze der Fertigungsabteilungen:

Grundlage sind die Kostensätze aus dem Betriebsabrechnungsbogen[1]. In den meisten Fertigungskostenstellen müssen Platzkostenrechnungen aufgestellt werden. Die Maschinen und Apparate sind auch innerhalb der Kostenstellen im Anschaffungspreis unterschiedlich, haben verschiedenen Raum- und Strombedarf und sind unterschiedlich besetzt, so daß die Fertigungskosten gegliedert werden müssen. Dies könnte theoretisch bereits im BAB geschehen. Es wird jedoch jeweils die Form der Platzkostenrechnung vorgezogen, da anderenfalls der BAB auf Grund der Vielzahl der Fertigungskostenstellen unübersichtlich sein würde und seine Aufstellung nicht termingerecht erfolgen könnte. Es ist zweckmäßig, in den jeweiligen Fertigungskostenstellen Zahlenbeispiele zu bringen, da das Zahlenmaterial im weiteren Verlauf bei Aufstellung von Kalkulationsbeispielen verwendet werden muß.

---

1) siehe Abb. 12 vor Seite 127

Kostenstelle A 6, Fotografie

Die Platzkostenrechnung ergibt:

Fotoapparat über 60 x 60 cm Aufnahmefläche, Fertigungskosten DM 19,--

Fotoapparat unter 60 x 60 cm Aufnahmefläche, Fertigungskosten DM 15,--

Kontaktgeräte[1], Fertigungskosten DM 12,--

Kostenstelle 7, Lithografie

Die Lithografie ist auf Grund gleichzubewertender Arbeitsplätze ohne Platzkostenrechnung zu erfassen. Die Kosten der Fertigungsstunde - DM 6,-- - ergeben sich durch die Division

$$\frac{\text{Fertigungskosten}}{\text{Fertigungsstunden}}$$

Kostenstelle 8, Setzerei

Die Ermittlung des Fertigungsstundensatzes geschieht wie in Kostenstelle 7.

Kostenstelle 9, Schleiferei

Die verschiedenen Größen der Druckplatten bedingen die Errechnung des Kostensatzes für das Schleifen von 1 qm (= DM 6,--)

Platte 1,3 qm DM 7,80
Platte 0,6 qm DM 3,60 etc.

Die Schleifkosten werden in den Plattenkosten (Kostenstelle 11) verrechnet.

Kostenstelle 10, Montage

Die Montage wird wie die Lithografie behandelt. Durch die Verrechnung eines hier größeren Gemeinkostenmaterialanteils ergibt sich ein

Fertigungsstundensatz von DM 7,--

1) siehe Stichwortverzeichnis, S. XI

Kostenstelle 11, Kopie

Da eine kleine Platte u.U. eine längere Bearbeitungszeit erfordern kann als eine größere (abhängig von der Nutzenzahl), muß die Plattenkostenrechnung

Arbeitskosten und Materialkosten

unterscheiden.[1]

Die Materialkosten sind abhängig von der Plattengröße und betragen DM 3,-- pro qm. Die Arbeitskosten gliedern sich in Maschinenkopie[2] und Rahmenkopie[2] und betragen

Maschinenkopie	DM 15,-- pro Stunde
Fertigmachen der maschinenkopierten Platten	DM 9,-- pro Stunde
Rahmenkopie	DM 9,-- pro Stunde

Für die Belange der Vorkalkulation wird die Arbeitszeit nach Umfang bewertet und für die unterschiedlichen Platten ein Plattenkostensatz errechnet, der auch die Schleifkosten enthält.

Beispiel Rahmenkopie:

Größe in qm	Kosten A 11 + Material A 13	Zeit	Gesamtkosten
0,6 1-4 Nutzen	3,60 + 1,80 = 5,40	60 Min.= 9,--	14,40
0,6 32 Nutzen	3,60 + 1,80 = 5,40	180 Min.=27,--	32,40
1,4 32 Nutzen	8,40 + 4,20 = 12,60	180 Min.=27,--	39,60

1) Dies stimmt nicht mit der üblichen Behandlung der Plattenkosten überein, ist aber nach Ansicht des Verfassers die genaueste und gerechteste Lösung.
2) siehe Stichwortverzeichnis Seite XII

Kostenstelle 12, Andruck

Der moderne Druckbetrieb verfügt über Druckmaschinen für verschiedene Bogengrößen. Wie in der Abteilung Offset ist eine Platzkostenrechnung für die Ermittlung des Maschinenstundensatzes notwendig.

Folgende Quartalsaufwände werden für jede Maschine festgelegt:

Gesamtlöhne

verbrauchter Strom nach
installierten kw

Abschreibungen und Zinsen
Anteil an genutzter Fläche.

Der Rest der Fertigungskosten wird nach dem ermittelten Verhältnis verteilt und die Fertigungskosten pro Platz durch die Anzahl der Fertigungsstunden dividiert. Das Einrichten[1] verursacht an sich geringere Kosten als der Druck, da die Maschine während der Einrichtezeit stillsteht, so daß die Stromkosten und ein Teil der verbrauchsbedingten Abschreibungen fortfallen. Eine Differenzierung ist jedoch nicht nötig, da die Unterschiede unwesentlich sind.

Andruckmaschine Din A 1 (61 x 86 cm)
Fertigungsstundensatz DM 15,--

Andruckmaschine Din A 0 (86 x 122 cm)
Fertigungsstundensatz DM 22,--

1) siehe Stichwortverzeichnis, Seite X

Kostenstelle 13

Die Abteilung Offset verursacht die weitaus höchsten Fertigungskosten. Größere Flachdruckbetriebe verfügen über 10 und mehr Maschinen verschiedener Größe und Farbzahl[1]. Die Errechnung des Kostensatzes der Maschinenstunde erfolgt wie bei den Andruckmaschinen.

Einfarbenmaschine	61/ 86 cm	Maschinenstunde	DM 17,--
" "	86/122 "	" "	" 26,--
Zweifarbenmaschine	86/122 "	" "	" 36,--
" "	100/140 "	" "	" 38,--
Vierfarbenmaschine	86/122 "	" "	" 60,--

Kostenstelle 14 - 17, Buchbinderei, Plakatabteilung, Faltschachtelabteilung, Lackiererei

In diesen Abteilungen unterliegt bei den Flachdruckbetrieben, die vornehmlich auf dem Gebiete der Drucksachenwerbung tätig sind, die Fertigung einem ständigen Wechsel, so daß Teile der maschinellen Ausstattung wechselseitig unbeschäftigt sind. Gewisse Aggregate werden sogar von vorneherein nur zu bestimmten Zeiten in jedem Jahr in Betrieb genommen (Zusammentragmaschine für Verlagskalender).

Dagegen ist das Personal, außer bei saisonalen Beschäftigungsschwankungen, voll beschäftigt, jedoch auf Grund der zu verarbeitenden Aufträge entweder manuell oder als Bedienungspersonal eines Teiles der Maschinen eingesetzt. In den meisten Betrieben ist die Zahl der Arbeitsplätze an Maschinen unter Berücksichtigung der immer anfallenden manuellen Tätigkeiten daher größer als das verfügbare Personal, weil eine gleichzeitige Beschäftigung aller Aggregate nicht erwartet werden kann.

Es hat sich bewährt, zu gliedern in

den Fertigungsstundensatz pro Beschäftigten und
den Fertigungsstundensatz für die betreffende Maschine (ohne Personalkosten).

---

1) siehe Stichwortverzeichnis S. XII (Offsetmaschinen)

Dabei wird so vorgegangen, daß von nur zeitweilig in Tätigkeit befindlichen Maschinen, die an sich auf Grund der geringen Ausnutzung sehr hohe Fertigungskostensätze verursachen würden, ein Teil der fixen Kosten im Fertigungsstundensatz pro Beschäftigten verrechnet wird, da hier naturgemäß wegen des höheren Nutzungsgrades eine anteilige Belastung nicht so stark ins Gewicht fällt, und andererseits die Maschinenkosten gedeckt werden müssen. Die betreffenden unterbeschäftigten Maschinen können nunmehr mit vertretbaren Kostensätzen kalkulatorisch in Ansatz gebracht werden, die sich bei einer normalen Platzkostenrechnung nur auf Grund hoher Nutzungsgrade ergeben würden.

Würde dies nicht so gehandhabt, wäre ein Betrieb, der ein notwendiges Aggregat nur wenig verwendet, gegenüber der Konkurrenz, wenn diese bei bestimmten Maschinen einen höheren Nutzungsgrad erreicht, kalkulatorisch nicht wettbewerbsfähig.

Die Fertigungskostensätze lauten:

weibl. Arbeitskräfte	Fertigungskosten/Std.	DM 4,--
männl. Arbeitskräfte	Fertigungskosten/Std.	DM 4,50

Aus der großen Zahl der in diesen Kostenstellen verwendeten Maschinen werden die folgenden beispielshalber erwähnt. In

<u>Kostenstelle 14, Buchbinderei</u>

Schneidemaschinen bis 150 cm Schnittfläche	Maschinenkosten/Std. (ohne Pers.Anteil)	DM 2,--
Schneidemaschine über 150 cm Schnittfläche	" " "	DM 2,50

Typische Verarbeitungsmaschinen, die in jeder größeren Verarbeitungsabteilung anzutreffen sind, sind die folgenden:

Falzautomat[1]	Fertigungskosten/Std.	DM 4,--
Sammelhefter[1]	" "	DM 4,50
Zusammentragmaschine	" "	DM 11,--

Kostenstelle 18, Versand

Die Versandstunde (Verpackungsstunde) enthält einen Anteil für inneres Packmaterial (Hilfsmaterial). Dies ist möglich, weil der Verbrauch an Packpapier für die innere Verpackung dem Stundenaufwand nahezu kongruent ist. Die äußere Verpackung ist sehr verschieden und richtet sich nach dem Objekt und der Art des Versandes (Sammelladung zum Verbraucher oder Einzelversand nach Verteilerliste). Die äußere Verpackung (Wellpappe, Karton, Kiste etc.) ist daher als Fertigungsmaterial zu verrechnen.

Die Zuschlagsätze[2] für Verwaltung und Vertrieb:

Ein wesentliches Merkmal des angeschlossenen Verlages ist der kalkulatorische Vorteil bei der Herstellung seiner Aufträge im eigenen Haus. Der von Dritten belieferte Verlag hat die VV-Kosten des Lieferanten voll zu tragen und wird zusätzlich belastet durch die Sondereinzelkosten, die bei Verrechnung innerhalb des gleichen Betriebes fortfallen.[3]

Bei der Kostenartenverteilung im BAB[4] sind die "gemeinsamen Kosten" berücksichtigt, d.h. der Verlag wurde mit den auch seine Verwaltung betreffenden Kostenarten im Verhältnis belastet.

---

1) siehe Stichwortverzeichnis, S. XI
2) vergl. BAB vor Seite 127
3) vergl. die Ausführung Seite 144
4) siehe Seite 123 ff.

Bei der Ermittlung der VV-Zuschläge für Verlagsaufträge ist zu prüfen: welche VV-Kosten entfallen nicht auf die Verlagsaufträge, oder anders ausgedrückt, welche VV-Kosten wären nicht entstanden, wenn der Verlag alleiniger Auftraggeber der Druckerei wäre.

Folgende Kostenstellen im Rahmen der Vertriebsstellen der Druckerei würden fortfallen und betreffen damit ausschließlich Druckaufträge für Dritte:

Kostenstelle 36 Verkaufsleitung
" 37 Auftragsbearbeitung und Vertreterdienst (ohne Vertreterdienst = 1/2)
" 39 Werbe- und Musterlager
" 41 Fertigwarenlager
" 42 Personenwagen

VV-Zuschlag Fremdaufträge (Beispiel)[1]

Fertigungskosten (6-18)	DM 625.000,--
Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten (31 - 42)	DM 250.000,--
VV-Zuschlag 40 %	
Die Kostenstellen 36, 37[2], 39, 41 und 42 verursachen im Quartal Kosten in Höhe von	DM 150.000,--
so daß die VV-Kosten bei Verlagsaufträgen DM 250.000,-- ./. DM 150.000,-- = betragen	DM 100.000,--

VV-Zuschlag für Verlagsaufträge:

$$\frac{100.000 \times 100}{625.000} = 16\ \%$$

---

1) siehe BAB vor Seite 127
2) Zur Hälfte angesetzt, da die Auftragsbearbeitung auch die Verlagsaufträge betrifft

Zusammenfassende Darstellung:

Die Betriebe des Flachdrucks verwenden die Zuschlagskalkulation und können gleichermaßen verfahren, wenn Aufträge für den eigenen Verlag zu kalkulieren sind. Neben dem Fertigungsmaterial werden die auch für Verlagsarbeiten angeschafften Wirtschaftsgüter zum Auftrag und fremde Arbeiten mit dem Materialgemeinkostenzuschlagssatz in der Kalkulation belastet.[1]

In nahezu allen Fertigungskostenstellen ist die Aufteilung des sich aus dem BAB ergebenden Fertigungsstundensatzes auf Grund der unterschiedlichen Maschinen und Aggregate im Sinne der Platzkostenrechnung notwendig.

Wenn auch Verlagsaufträge grundsätzlich so behandelt werden können wie Druckaufträge für Dritte, so ist jedoch zu beachten, daß dem Verlagsauftrag nur verminderte VV-Kosten angelastet werden dürfen, und Sondereinzelkosten nicht entstehen.

Die Vorkalkulation

Der Druckauftrag für Dritte zeigt kalkulatorisch folgenden Aufbau:

1) Wirtschaftsgüter zum Auftrag sind z.B. die folgenden: Stanzwerkzeuge, Buchbinderleinen, Ösen, Klammern, Fremde Arbeiten sind solche, die außerhalb in anderen Betrieben gefertigt werden, z.B. die Reproduktion, der Satz, die buchbinderische Verarbeitung.

Beispiel: 400.000 Karten, 8 verschiedene Motive
(je 50.000 Stück)

Fertigungsmaterial	DM 5.063,--		
Materialgemeinkosten (3 %)	DM 151,--		
Materialkosten		DM 5.214,--	
Fertigungskosten		" 5.850,--	
Herstellkosten		DM 11.064,--	
40 % VV auf Fertigungskosten		" 2.340,--	
Gestehungskosten		DM 13.404,--	
Gewinn		" 1.340,--	
		DM 14.744,--	
Sondereinzelkosten			
Fracht 2 %)			
U.St. 4 %) 11 % =			
Prov. 5 %) 12,3 %		DM 1.814,--	
Verkaufspreis			DM 16.558,--
Preis pro 1.000 Karten DM 41,395			

Derselbe Auftrag wird dem Verlag wie folgt berechnet:

Herstellkosten (wie oben)		DM 11.064,--	
16 % VV auf Fertigungskosten		" 936,--	
Selbstkosten		DM 12.000,--	
10 % Gewinnaufschlag		" 1.200,--	
Verrechnungspreis DM 33,-- per 1.000			DM 13.200,--

Für diesen Auftrag würde der Verlag bei einer fremden Druckerei einen um DM 3.358,-- oder 25,4 % höheren Preis zahlen müssen. Selbst wenn bei der Kalkulation des Verlagsauftrages in diesem Beispiel der kalkulatorische Gewinnaufschlag des Druckauftrages für Dritte zugrunde gelegt würde, ergäbe sich eine Kostendifferenz zugunsten des angeschlossenen Verlages in Höhe von DM 3.218,--.

Die Erlösdifferenz der Druckerei ohne Berücksichtigung der Sondereinzelkosten beträgt:

Erlös beim Druckauftrag für einen Dritten (16.558,-- ./. 1.814,--)	DM 14.744,--
Erlös beim Verlagsauftrag	DM 13.200,--
	DM 1.544,--

Die dem vorseitig ausgewiesenen Verlagsauftrag zugrunde liegenden Daten und die entsprechende Vorkalkulation lauten wie folgt:

Verlagsauftrag:

400.000 Post- bzw. Glückwunschkarten, 8 verschiedene Motive zu je 50.000 Stück, 10 x 14,8 cm Endgröße, 6 Farben Vorderseite, 1 Farbe Rückseite, einmal lackiert, vierseitig beschnitten, zu 250 Stück gebündelt und verpackt.

Vorkalkulation:
Druckformat: 32 Nutzen pro Druckbogen
Kartongewicht und -Preis: Karton 300 g/qm, DM 2,12/kg

A. Fertigungsmaterial

Karton
400.000 Postkarten = 12.600 Bogen
Druckzuschuß 600 Bogen
13.200 Bogen 61 x 82 cm

1.000 qm = 300 kg;
1 Bogen = 0,5 qm; 1.000 Bogen = 150 kg x 13,2
= 1.980 kg zu DM 2,12/kg = DM 4.197,--

Farbe
2 kg/1.000 Bogen = 26,4 kg = DM 528,--
zu DM 20,--

Fotomaterial

2 qm Film zu DM 29,--/qm = DM 58,--

Lack[1]

6 kg/1.000 Bogen x 13,2
= 80 kg zu DM 3,50 DM 280,--

DM 5.063,--

Materialkostenzuschl. 3 % DM 151,--

Materialkosten DM 5.214,--

B. Fertigungskosten[2]

Kostenstelle 6

Fotografie
64 Fertigungsstd./15,-- DM 960,--

Kostenstelle 7

Lithografie
240 Fertigungsstd./6,-- DM 1.440,--

Kostenstelle 8

Setzerei
5 Fertigungsstd./9,-- DM 45,--

Kostenstellen 9 und 11

Schleiferei und Kopie
7 Platten zu 32,--
(14 Fertigungsstunden) DM 224,--

Kostenstelle 10

Montage
16 Fertigungsstd./7,-- DM 112,--

Kostenstelle 12

Andruck[1]
7 Platten x 2 Std.
= 14 Std. zu 15,-- DM 210,--

Kostenstelle 13
Offset (Einfarbenmaschine)
7 x Einrichtung
je 2,5 Std. = 17,5 Std.
13.200 Bogen x
7 Durchgänge =
92.400 Druck =
2.200 Bg./Std.= 44 Std.
61,5 Std.
zu DM 17,-- = DM 1.046,--

1) siehe Stichwortverzeichnis Seiten X und XI
2) ohne Berücksichtigung der Pfennigbeträge

Kostenstelle 17
Bogen lackieren
1.000 Bg./Std.
13 Std. zu 11,50 DM 149,--
Besetzung 2 Frauen
4,--/Std., 26 Std. DM 104,--
(13 Fert.Std.) DM 253,--

Kostenstelle 14
Schneidemaschine
2,-- pro Fert.Std.
Besetzung 1 Mann
4,50 pro Fert.Std.
durchschneiden und
vierseitig beschneiden
16 Std. je DM 6,50 DM 104,--

Frauen Handarbeiten
sortieren
zählen
bündeln
packen
364 Fert.Std./4,-- DM 1.456,--

Fertigungskosten (B)	DM 5.850,--
Herstellkosten (C)	DM 11.064,--
VV-Kosten 16 % auf FK (D)	DM 936,--
Selbstkosten (E)	DM 12.000,--
Gewinnaufschlag der Druckerei 10 % (F)	DM 1.200,--
Einkaufspreis des Verlages (G)	DM 13.200,--

Der Verrechnungspreis zwischen Druckerei und Verlag beträgt in diesem Fall DM 33,-- pro 1.000 Stück. Zur Fertigung des Auftrages sind 807,5 Fertigungsstunden erforderlich.

Die Nachkalkulation

Die Nachkalkulation benötigt folgende Formulare:

Die Tageszettel (zur Ermittlung der Fertigungskosten)

Die Materialentnahmescheine (zur Ermittlung des Fertigungsmaterials)

Die Rechnungskopien zur Ermittlung der Fremdanlieferungen zum Auftrag (z.B. Reproduktionen außer Haus).

Sobald ein Auftrag (z.B. die Postkartenauflage für den Verlag) zum ersten Mal auf einem Tageszettel[1] erscheint, werden Karteikarten für die Fertigungskostenstellen, das Fertigungsmaterial und die Fremdleistungen ausgefüllt und die benötigten Fertigungsstunden, das ausgegebene Fertigungsmaterial und die eingetroffenen Rechnungen täglich belastet.

Wenn der Lieferschein an den Verlag der Abteilung Nachkalkulation die Fertigstellung des Auftrages anzeigt, sind die Karten abzuschließen und auf dem Nachkalkulationsformular zusammenzustellen, in welches vorher die Werte der Vorkalkulation eingetragen wurden.

Es ergeben sich Abweichungen pro Kostenstelle und eine Gesamtabweichung als nachkalkulatorischer Gewinn oder Verlust.

Der Verlag vergütet, wie jeder fremde Kunde, die Wagnisse, die Bestandteil der Kalkulation sind. Darüber hinausgehende, aus der Nachkalkulation ersichtliche eingetretene Wagnisse fallen der Druckerei zur Last. Die Vorkalkulation mit ihren Durchschnittsleistungen ist Grundlage der innerbetrieblichen Verrechnung. Damit erhält die Druckerei den Nutzen einer gegenüber der Vorkalkulation günstigeren betrieblichen Abwicklung, aber auch die Belastung auf Grund höheren Aufwandes, da beide Fälle ausschließlich von ihrer Leistung abhängen.

In diesem Zusammenhang ist auf die Funktion des Verlagsauftrages zu verweisen, der ja ein Regulativ der Beschäftigung sein soll. Ein z.B. wegen seiner

---

1) Da die Fertigung der überwiegend vorkommenden Erstdrucke in der Fotografie beginnt, handelt es sich meistens um einen Tageszettel der Kostenstelle 6.

Ausgleichsfunktion in verschiedenen Phasen unterbrochener größerer Verlagsauftrag, der die Kapazität für andere Terminaufträge freizumachen hatte, verursacht höheren Aufwand.[1] Die Einrichtezeiten fallen zusätzlich an, das Personal muß sich neu "hineindenken". Dieser zusätzliche Aufwand steht jedoch in keinem Verhältnis zu den Kosten unbeschäftigter Produktionsfaktoren und betrifft die Druckerei nur gering, während Unterbeschäftigung durch die Verminderung der Nutzungsgrade Kalkulationssätze ergibt, die der Markt nicht vergütet.

Der Verlag muß wegen der angestrebten echten Trennung zwischen Druck- und Verlagsaufwand bei der Erfolgsrechnung von diesem Mehraufwand unberührt bleiben. Auch daher richtet sich der innerbetriebliche Verrechnungspreis nach der Vorkalkulation.

Der sich aus dem Mehraufwand in den Nachkalkulationen für größere Verlagsarbeiten gegenüber einer normalen Vorkalkulation ergebende Saldo wird durch die Unterbrechungen somit durchweg höher sein als der durchschnittliche Unterschied zwischen vor- und nachkalkulatorischem Aufwand bei Aufträgen für Dritte.

Die Differenz ermöglicht es, Schlüsse zu ziehen, ob dennoch der Beschäftigungsausgleich richtig war. Dies ist der Fall, wenn durch die Erhöhung des Nutzungsgrades in den Fertigungskostenstellen auf Grund durchgeführter Verlagsaufträge der durch diese Aufträge angefallene Unterbrechungsaufwand im Sinne der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens mehr als kompensiert worden ist.

---

1) Die Notwendigkeit, einen Verlagsauftrag zugunsten anderer Aufträge zu unterbrechen, entsteht naturgemäß umso eher, je größer der Verlagsauftrag ist. Bei einem kleineren Einzelauftrag, wie der als Grundlage verwendete Postkartenauftrag, dürften normalerweise keine Unterbrechungen erforderlich sein.

IV. Die kurzfristige Erfolgsrechnung des Verlages

Die kurzfristige Errechnung des Verlagserfolges geschieht zweckmäßigerweise nach dem Gesamtkostenverfahren[1], das auf statistische Zahlen zurückgreift und daher auf die durchgehende buchhalterische Doppik als Grundlage verzichten kann. Damit gibt das hier bevorzugte Zweikreissystem der Erfolgsrechnung alle erforderlichen Daten für die erwähnten drei Kostenartengruppen, die - um es zu wiederholen - entweder den Herstellungsprozeß der Verlagsarbeiten oder anteilig die Verwaltungsstellen des Verlages betreffen, oder ausschließlich als Verlagskosten auftreten.

Unter Berücksichtigung der Eigenarten des Verlagswesens verwendet der Verfasser folgendes Schema für die kurzfristige Erfolgsrechnung pro Quartal:

	Bruttoumsatz Inland
+	Bruttoumsatz Ausland
	Bruttoumsatz
./.	Erlösschmälerungen (Skonti, Gutschriften)
./.	Sondereinzelkosten (Umsatzsteuer ./. Exportvergütung, Ausgangsfrachten, Provisionen u. umsatzabhängige Honorare)
	Nettoumsatz
./.	Einkauf von der Druckerei
./.	Lager Quartalbeginn
+	Lager Quartalende
	verfügbare Verlagskostendeckung
./.	Verlagskosten
	Gewinn oder Verlust im Quartal

1) Mellerowicz, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre Band III, Berlin 1948, Seite 35

Die Erfassung der Daten geschieht wie folgt[1]:

Bruttoumsatz Inland	Quartalssaldo	810, 812, 814
Ausland	" "	811, 813
Skonti und Gutschriften	" "	854
Umsatzsteuer 4 % aus	" "	810, 812
(1 %[2] aus	" "	814)
Exportvergütung 3 % aus	" "	811, 813
Ausgangsfrachten	" "	568
Provisionen und umsatzabhängige Honorare	" "	569
Einkauf (von Druckerei) auf Grund innerbetrieblicher Verrechnung aller Arbeiten im Quartal zu Vorkalkulationssätzen;[3]		
Lagerbestandveränderung aus	" "	866
Verlagskosten	(Quartalskosten der Kostenstellen 43 - 47 des BAB)	

Die Unternehmung wird sich naturgemäß nicht mit einer saldierten Erfolgsrechnung in der angeführten Art zufrieden geben, sondern danach trachten, die Aufgliederung der Aufwände zu vergrößern.

---

1) vergl. Kontenplan vor Seite 121
2) Als Idealfall der Angliederung gilt der Verlagsaufbau unter der Firma der Druckerei. Damit fällt bei Eigenproduktion stets eine Umsatzsteuer von 4 % an. 1 % Umsatzsteuer kommt nur in Betracht, wenn - in Abweichung von dem gegebenen Beispiel - Fertigwaren von Dritten bezogen und vertrieben werden, ohne daß eine Verarbeitung stattfindet.
3) Es ist unterstellt, daß der Verlag die gesamte Verlagsware von der Druckerei erhält und die Verwendung von Vorlagen (Manuskripte, Originale) für die Herstellung der Verlagswaren durch die Zahlung von Honoraren abgegolten wird. (Anderenfalls müßte zusätzlich die Kontengruppe 497 - Einkauf v. Dritten - Berücksichtigung finden).

Auf Grund des vorliegenden Zahlenmaterials können auch spezielle kurzfristige Erfolgsrechnungen für verschiedene Verlagserzeugnisse konstruiert werden, zumal im BAB bereits zwei Kostenstellen (44 und 45) dafür vorgesehen sind.

Es ist Aufgabe, im Einzelfall die richtige Verteilung der beiden betroffenen Kostenstellen (44 und 45) vorzunehmen. Auch ist es möglich, speziell das Auslandsgeschäft zu untersuchen, da zu diesem Zwecke die nur dieses Geschäft betreffenden Kostenarten gesondert verbucht worden sind (558) und eine eigene Kostenstelle (46) eingerichtet wurde.

Hier kann es sich nur darum handeln, die Methode aufzuzeichnen, mit deren Hilfe sich Einzeluntersuchungen unschwer anstellen lassen.

Die Besonderheit des Schemas der kurzfristigen Erfolgsrechnung besteht darin, daß der Gewinn aus der Differenz zwischen der "verfügbaren Verlagsdeckung" und den "Verlagskosten" ermittelt wird. Diese Methode ist für die Gewinnermittlung eines abgelaufenen Quartals weder vor- noch nachteilig, für die Analyse künftiger Perioden aber eine gute Grundlage.

Wenn die Verlagsleitung eines angeschlossenen Post- und Glückwunschkartenverlages ermittelt hat, daß der durchschnittliche Nettoumsatz bei einem Vertrieb von 1.000 Karten DM 80,-- und der Verrechnungspreis der Druckerei stets DM 33,-- beträgt, verhält sich der Wareneinsatz proportional zum Nettoumsatz (Anteil 41,25 %). Zur Deckung der Verlagskosten stehen 58,75 % des Nettoumsatzes zur Verfügung, mit anderen Worten, die Verlagskosten werden gedeckt, wenn sie diesen prozentualen Anteil nicht überschreiten.

Es ist nun durchaus möglich, die in einem zukünftigen Quartal aufzuwendenden Verlagskosten mit ziemlicher Genauigkeit vorher zu bestimmen, da die Entwicklung der Personalkosten, die den wesentlichen Anteil ausmachen, vorauszusehen ist und alle anderen Kosten erfahrungsgemäß keinen wesentlichen Änderungen unterliegen, wenn der Verlagsaufbau abgeschlossen ist.

Die Verlagsleitung kann sich also laufend ein Bild darüber machen, wie die Ertragslage des Verlages ist, weil sie errechnen kann, welcher - z.B. wöchentlicher - Umsatz zur Deckung der Verlagskosten erreicht werden muß.

Auf der Grundlage der vorher erwähnten Zahlen und unter Berücksichtigung von Verlagskosten in Höhe von DM 250.000,-- für ein zukünftiges Quartal wird bei einem Nettoumsatz von DM 425.532,-- die Rentabilitätsschwelle erreicht.

$$250.000,-- = 58,75\ \%$$

$$\frac{250.000 \times 100}{58,75} = 425.532,--$$

Die Anwendung dieses Verfahren ist auch möglich, wenn sich der Verlag mit mehreren Verlagserzeugnissen beschäftigt, vorausgesetzt, daß innerhalb dieser Gruppen die Höhe des gewogenen Mittels aus Verrechnungspreis und Nettoumsatz pro Einheit bestimmbar ist. Der laufende Umsatz ist dann lediglich für jede Gruppe getrennt zu erfassen, und die jeweils erreichte Verlagskostendeckung ergibt sich aus der Addition der einzelnen Deckungsbeträge.

5. Abschnitt: Die Beurteilung der Bilanz

I. Einführung

Um die Bilanz eines kombinierten Unternehmens zu beurteilen und den Einfluß einer Angliederung deutlich zu machen, werden als Beispiele Bilanzen[1] gewählt, die fünf Jahre auseinanderliegen. Die Bilanzen des Jahres 1955 betreffen lediglich eine Druckerei vor der Angliederung, die des Jahres 1960 sind Abbild eines nunmehr kombinierten Unternehmens. Die zeitliche Differenz bringt zum Ausdruck, daß der Verlag das Stadium des allmählichen Aufbaues hinter sich hat.

Die Gliederung wurde in den Bilanzen derart vorgenommen, daß sowohl auf der Aktiv- als auf der Passivseite in jenen Fällen Posten zusammengefaßt sind, bei denen eine detaillierte Gliederung unzweckmäßig wäre.

Damit sich die Erörterungen nicht im Theoretischen erschöpfen, zeigen die Bilanzen des Jahres 1960 auch die Entwicklung der eigentlichen Druckerei, da die Angliederung eines Verlages nicht im Zusammenhang mit einem stagnierenden Betrieb des Flachdrucks gesehen werden soll. Die Druckerei muß ihrerseits bestrebt sein, sich zu entwickeln, um beim Vorliegen einer allgemeinen Zuwachsrate des Marktes ihren Anteil daran mindestens zu halten, damit jährliche Kostensteigerungen - z.B. auf dem Personalsektor - aufgefangen werden können. Die Aufrechterhaltung der Rentabilität des Flachdruckbetriebes wurde

1) siehe Abb. 13 vor Seite 155

Abb. 13 Bilanzen

	Betriebswirtschaftliche Bilanzen				Steuerbilanzen			
	Druck 1955	Druck 1960	Verlag 1960	Druck und Verlag 1960	Druck 1955	Druck 1960	Verlag 1960	Druck und Verlag 1960
Bebaute Grundstücke	1.000.000,--	1.000.000,--	20.000,--	1.020.000,--	1.000.000,--	1.000.000,-- (Status)	20.000,--	1.020.000,--
unbebaute Grundstück	100.000,--	100.000,--	-,--	100.000,--	100.000,--	100.000,--	-,--	100.000,--
maschinelle Anlagen	1.800.000,--	2.000.000,--	-,--	2.000.000,--	1.200.000,--	1.300.000,--	-,--	1.300.000,--
Betriebs- u. Geschäftsausstattung	100.000,--	90.000,--	20.000,--	110.000,--	70.000,--	57.000,--	15.000,--	72.000,--
Fahrzeuge	40.000,--	45.000,--	6.000,--	51.000,--	40.000,--	45.000,--	6.000,--	51.000,--
geringwertige Wirtschaftsgüter	80.000,--	90.000,--	5.000,--	95.000,--	-,--	-,--	-,--	-,--
Verlagsrechte	-,--	-,--	1,--	1,--	-,--	-,--	10.000,--	10.000,--
Anlagevermögen	(3.120.000,--)	(3.325.000,--)	(51.001,--)	(3.376.001,--)	(2.410.000,--)	(2.502.000,--)	(51.000,--)	(2.553.000,--)
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	500.000,--	650.000,--	15.000,--	665.000,--	500.000,--	650.000,--	15.000,--	665.000,--
Halbfertigerzeugn.	400.000,--	480.000,--	20.000,--	500.000,--	400.000,--	480.000,--	20.000,--	500.000,--
Fertigerzeugnisse	30.000,--	40.000,--	280.000,--	320.000,--	30.000,--	40.000,--	300.000,--	340.000,--
Forderungen	800.000,--	860.000,--	130.000,--	990.000,--	800.000,--	860.000,--	130.000,--	990.000,--
Geldkonten	80.000,--	40.000,--	-,--	40.000,--	80.000,--	40.000,--	-,--	40.000,--
Umlaufvermögen	(1.810.000,--)	(2.070.000,--	(445.000,--)	(2.515.000,--)	1.810.000,--	2.070.000,--	465.000,--	2.535.000,--
Vermögen	4.930.000,--	5.395.000,--	496.001,--	5.891.000,--	4.220.000,--	4.572.000,--	516.000,--	5.088.000,--
Eigenkapital	3.200.000,--			3.600.000,--	2.490.000,--			2.797.000,--
Rückstellungen	100.000,--			100.000,--	100.000,--			100.000,--
kurzfristige Frem kapitalien	630.000,--			1.191.000,--	630.000,--			1.191.000,--
langfristige Frem kapitalien	1.000.000,--			1.000.000,--	1.000.000,--			1.000.000,--
Kapital	4.930.000,--			5.891.001,--	4.220.000,--			5.088.000,--

stets als eine der wesentlichen Voraussetzungen für die Angliederung eines Verlages bezeichnet. Diese Erkenntnis hat sich hinsichtlich der Druckerei bilanziell so ausgewirkt, daß auch nach der Angliederung Investitionen innerhalb des Anlagevermögens in bisheriger Höhe vorgenommen wurden, und daß die Bereitstellung der Mittel für das - einer Umsatzausweitung entsprechende - größere Umlaufvermögen erfolgt ist.

Zum jeweiligen Stichtag wurden zwei Bilanzen entwickelt: eine betriebswirtschaftliche Bilanz und eine Steuerbilanz. Die Bezeichnung "betriebswirtschaftliche Bilanz" ist an die Stelle des üblichen Ausdrucks "Handelsbilanz" getreten. Die Bewertung der Bilanzposten wurde jedoch nach handelsbilanziellen Grundsätzen vorgenommen. Zwar wäre es naheliegend, eine solche Bewertung in einer Handelsbilanz vorzunehmen. Dies scheidet jedoch aus, da die Bewertung der Handelsbilanz für die der Steuerbilanz maßgebend ist[1], soweit sie nicht gegen zwingendes Steuerrecht verstößt, d.h. auf der Aktivseite zu niedrige, auf der Passivseite zu hohe Werte enthält. Ein Unternehmen würde also steuerliche Möglichkeiten verlieren, d.h. höhere Gewinne zu versteuern haben, wenn es auf Grund eigener Wertschätzung in der Handelsbilanz höhere Werte ansetzt, als dies in der Steuerbilanz verlangt wird

---

1) vergl. RFH vom 11.2.1930 IA 807/28 RST Bl. Seite 153;
RFH Urteil vom 23.5.1935 RST Bl. Seite 1467 und vom 21.7.1937 VIA 729/36 STuW, 1937 Nr. 643;

E. Auffermann Grundzüge, S.99 ff. (R. Fürst, Bilanzierungsgrundsätze in der Praxis, Essen 1956, Seiten 75 und 76)

(z.B. lineare Abschreibung in der Handelsbilanz, degressive Abschreibung in der Steuerbilanz). Infolgedessen wird die Entwicklung der Bilanzposten im handelsbilanziellen Sinne in Form einer internen "betriebswirtschaftlichen Bilanz" und die sich in den gleichen Jahren ergebenden steuerlichen Ansätze in entsprechenden Steuerbilanzen ausgewiesen.

II. Die Posten der Bilanz

Von einer Erläuterung der Bilanzposten der Druckerei - die in den Bilanzen des Jahres 1960 auch von den Posten des Verlages getrennt ausgewiesen werden - wird abgesehen. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die Verlagsposten.

Aktivseite

Die bebauten Grundstücke haben durch Bereitstellung für Büro- und Lagerzwecke des Verlages eine Erweiterung erfahren. Eine Erhöhung des Postens "Betriebs- und Geschäftsausstattung" ergab sich durch die Anschaffung von Lager- und Büroinventar. Dem Verlag wurden zwei Fahrzeuge zur Verfügung gestellt, und die geringwertigen Wirtschaftsgüter nahmen zu; Verlagsrechte für die Veröffentlichung von Verlagserzeugnissen wurden gegen Entgelt erworben.

Die Absicht, die Verlagsproduktion als kurzfristigen Beschäftigungsausgleich zu verwenden, rechtfertigt gewisse Rohmaterialbestände, wie Papier, Karton und dergleichen, um den Ausgleichseffekt nicht durch Schwierigkeiten infolge längerer Lieferzeiten bei Material zu gefährden.

Die laufende Verlagsproduktion ließ einen Posten "halbfertige Verlagsware" entstehen. Die Position "Fertigerzeugnisse" hat bei der Druckerei geringe Bedeutung, da nur ein kleiner Anteil von Drucksachen nicht nach Fertigstellung versandt und berechnet wurde, sondern als Ware auf Abruf liegt. Die Erhöhung ergibt sich, weil das Verlagslager auf die Durchschnittshöhe von DM 280.000;-- angewachsen ist. Der Forderungsbestand ist durch die Debitoren des Verlages, unter Berücksichtigung der Inanspruchnahme eines längeren Zieles durch die Verlagskunden, größer geworden.

Passivseite

Die Finanzierung des vergrößerten Vermögens erfolgte im Bilanzbeispiel zum Teil durch Selbstfinanzierung, d.h. durch Thesaurierung der Gewinne, zum anderen durch die Erhöhung der kurzfristigen fremden Mittel, wobei letztere durch zusätzliche Lieferantenkredite und die Aufstockung des Kontokorrentkredites bei einem Bankinstitut aufgebracht wurden.

III. Die Bewertung der Bilanzposten

Anlagevermögen

Die Bewertung des Anlagevermögens des Verlages erfolgte in der betriebswirtschaftlichen Bilanz nach den Höchstsätzen des GmbH-Gesetzes und des Aktiengesetzes[1]. Die Höchstsätze gelten heute als allgemein verbindlich, so daß auch Personalgesellschaften sich danach auszurichten haben. Denn wenn auch das Handelsgesetzbuch die obere Bewertungsgrenze (Anschaffungs-

1) § 42 GmbH-Gesetz, § 133 Aktien-Gesetz

oder Herstellpreis) nicht kennt, sondern beispielsweise auch einen höheren Wiederbeschaffungspreis anzusetzen erlaubt[1], wenn dieser dem Anlageposten zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung beizulegen ist, haben nach herrschender Auffassung auch Personalgesellschaften die Höchstsätze des GmbH- und Aktien-Gesetzes zu beachten[2].

Damit entspricht die Bewertung des Anlagevermögens der betriebswirtschaftlichen Bilanzen den handelsbilanziellen Erfordernissen, ganz gleich unter welcher Rechtsform der Betrieb des Flachdrucks betrieben wird.

In den Steuerbilanzen erfuhr das Anlagevermögen folgende Bewertung:

Die in der Bilanz aufgeführten Gegenstände, außer den unbebauten Grundstücken, gehören zu den abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und sind zu aktivieren, wobei von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auszugehen ist. Nach § 6 Abs. 1 EStG. sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG. zu vermindern. Der § 7 EStG. regelt die Afa und gestattet Absetzungen für Abnutzungen in Höhe der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Auf Grund des § 7 Abs. 2 EStG. ist neben der linearen Abschreibung (Abs. 1) bei beweglichen Gütern des Anlagevermögens auch die degressive Abschreibung

---

1) § 40 HGB

2) "Auf Ersuchen des Reichsfinanzhofes hatten die früheren Spitzenverbände .. festgelegt, daß in diesem Vorgehen (der Bewertung zum Anschaffungspreis, Anm.d.V.) kein handelsrechtlicher Verstoß zu erblicken ist" (aus Fürst "Bilanzierungsgrundsätze in der Praxis" Essen 1956, S. 58). Becker spricht davon ".... daß die Bestimmung des § 261 Nr. 3 HGB (§ 133, Abs. I des Aktien-Gesetzes), trotzdem sie ausdrücklich im Gesetz auf Aktiengesellschaften beschränkt ist, vermöge einer alten auf Rechtsüberzeugung beruhenden Gewohnheit und Übung auch für den Einzelkaufmann, für die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft Geltung habe". (Becker, Handkommentar zum Einkommensteuergesetz, Bemerkung 141 zu den §§ 19 - 21, aus Fürst a.a.O., S. 58

möglich, wobei die Abschreibungsbeträge nach einem während der gesamten Nutzungsdauer gleichbleibenden Prozentsatz vom jeweiligen Restwert zu bemessen sind. Das Verfahren wird im einzelnen in Ziff. 43 der Veranlagungsrichtlinien[1] erläutert.

Bei besonderen Umständen sind auch außerordentliche Absetzungen zulässig. Dies gilt zwar auch für bebaute Grundstücke, aber nur in besonderen Fällen. Normalerweise kommt - je nach Bauart - ein Satz zwischen 1 und 5 % in Betracht. Somit stellt der zusätzlich für den Verlag hergestellte Raum für das Unternehmen eine steuerlich ungünstige Investition dar.

Die Bewertung der Betriebs- und Geschäftsausstattung und der Fahrzeuge regelt sich gleichfalls nach den oben angeführten Bestimmungen des EStG., die geringwertigen Wirtschaftsgüter jedoch, die in der betriebswirtschaftlichen Bilanz aktiviert wurden, können mit einem Merkposten angesetzt werden, wenn ihre Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter DM 600,-- liegen (§ 6 Abs. 2 EStG.).

Die Verlagsrechte gehören zu den immateriellen Rechten einer Betriebswirtschaft. "Eine grundsätzliche Aktivierungspflicht für die immateriellen Rechte und Wirtschaftsgüter besteht nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in der Handelsbilanz nicht, aber auf jeden Fall ist das Wirtschaftsgut mit einem Merkposten in die Bilanz aufzunehmen"[2]

In der Steuerbilanz sind entweder die Anschaffungskosten oder der niedrigere Teilwert anzusetzen, eine Aktivierung von Posten, die keine Kosten verursacht haben, ist jedoch ausgeschlossen. Da Verlagsrechte ihrer Natur nach verhältnismäßig schwierig zu bewerten sind, ist kurzfristige Abschreibung empfehlenswert.

---

1) Einkommensteuerrichtlinien 1958, BSt.Bl.1959, I1,S.385
2) Fürst a.a.O., Seite 50/51

Im Gegensatz zum Handelsrecht, welches stets den Schutz des Gläubigers im Auge hat, besteht in der Steuerbilanz für das Verlagsrecht eine Aktivierungspflicht, wenn es sich um ein mit Kostenaufwand von Dritten erworbenes Gut handelt.

Der Fiskus ist wegen des Steueraufkommens daran interessiert, daß keine zu niedrige Bewertung stattfindet. "Die Ausgaben für den Ankauf ... eines Verlagswertes .. sind aktivierungspflichtig"[1]. Die Möglichkeit, Absetzungen für Abnutzung vorzunehmen, wird steuerrechtlich bejaht. Wenn auch ein Verlagsrecht im eigentlichen Sinne nicht abnutzbar ist, ist es jedoch nur für beschränkte Zeit nutzbar und verliert somit mehr und mehr an Wert. Dabei sind nicht unbedingt die Schutzfristen (50 Jahre nach Tod des Autors) maßgebend, sondern der völlige Wertverzehr kann in kürzerer Zeit erfolgen. "Es kommt ganz auf die allgemeine Auffassung in den beteiligten Kreisen und insbesondere auf die allgemeine Erfahrung auf diesem Gebiete an."[2] Wenn für den Erwerb des Verlagsrechtes kein Aufwand angefallen ist, sondern lediglich die Verpflichtung besteht, den Autor bzw. seine Erben prozentual am Umsatz zu beteiligen, besteht keine Aktivierungspflicht. Im übrigen sind Verlagsrechte steuerlich grundsätzlich so zu behandeln wie Entwicklungskosten und Erfindungen, deren Behandlung im "Erlaß über die steuerliche Behandlung von Erfindervergütungen"[3] geregelt ist. Für den Fall der Aktivierungspflicht ist neben der periodischen Abschreibung ein Herabgehen auf den niedrigen Teilwert möglich.

---

1) Fürst, a.a.O., Seite 52 (vergl. RFH-Urteil vom 9.4.30 VI A 434/29 RStBl. Seite 381 und vom 24.3.31 IA 235/30 RStBl. Seite 304)
2) Fürst, a.a.O., Seite 52
3) Bundessteuerblatt 1958, Band II, Seite 189

Die Bilanzansätze des Anlagevermögens in der betriebswirtschaftlichen Bilanz sind, soweit sie zu den Ansätzen der Steuerbilanz unterschiedlich sind, wie folgt zu verstehen:

Maschinen und maschinelle Anlagen wurden in der betriebswirtschaftlichen Bilanz linear und in der Steuerbilanz degressiv abgeschrieben. Dasselbe gilt für die Betriebs- und Geschäftsausstattung, während die geringwertigen Wirtschaftsgüter betriebswirtschaftlich aktiviert und allmählich abgeschrieben, steuerlich hingegen als Aufwand verrechnet wurden. Die Verlagsrechte wurden betriebswirtschaftlich sofort voll abgeschrieben, während in der Steuerbilanz eine Bewertung mit 50 % nach 4 Jahren verlangt wurde.

Umlaufvermögen

Maßgeblich für die handelsbilanzielle Bewertung des Umlaufvermögens sind "die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung .... Diese Grundsätze finden sich im § 133 Aktien-Gesetz, dessen Absatz 3 auszugsweise lautet: "Die Gegenstände des Umlaufvermögens dürfen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden ... Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als der Marktpreis ..., so ist höchstens dieser Preis anzusetzen. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Gegenständen am Abschlußstichtag beizulegen ist, so ist höchstens dieser Wert anzusetzen.

Der Grundsatz des Niederstwertes ist in der Praxis besonders für Waren, Rohstoffe und Wertpapiere von Bedeutung."[1]

1) Fürst, Bilanzierungsgrundsätze in der Praxis, Essen 1956, S. 145

Die Halbfertig- und Fertigerzeugnisse des Verlages entstehen durch Eigenherstellung und sind daher zu Herstellungskosten zu bewerten. Eine Bewertung zu Anschaffungskosten kommt nur infrage bei erworbenen Verlagsfertigwaren, die zur Vervollständigung des eigenen Sortimentes mitvertrieben werden, und bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen für die Zwecke der Eigenherstellung, wobei die Stoffkosten mit der Verarbeitung Teil der Herstellungskosten werden." Zu den Herstellungskosten gehören:

1. Die Kosten für Werkstoffe (Papier, Karton etc., Anm.d.Verf.), welche (höchstens, Anm.d.Verf.) zum tatsächlichen Anschaffungspreis anzusetzen sind ....,
2. Fertigungslöhne, (angemessene, Anm.d.Verf.)
3. Fertigungsgemeinkosten,
4. Sonderkosten der Fertigung.

Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen in angemessenem Umfang Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen."[1]

Die Bewertung der Fertigerzeugnisse für den Verlag geschieht auf Grund der Vorkalkulation.[2] Bei einer Bewertung auf Grund der Nachkalkulation wäre fraglich, ob der berechnete Wert richtig ist oder ob z.B. bei größeren Aufträgen auf Grund häufiger Unterbrechnungen der Anfertigung zu hohe Kosten entstanden sind, die einen Bilanzansatz verursachen würden, der nicht angemessen, sondern überhöht ist. Wenn also derartige Verlagsaufträge mit größerem Umfang

---

1) § 133, Absatz 2 Nr. 1 Aktien-Gesetz
2) vergl. Seite 148

hergestellt werden, müßte nachkalkulatorisch generell ein Abschlag von einem berechneten Bilanzansatz erfolgen, damit in der Bilanz zu objektiv richtigen Herstellungskosten bei normaler Fertigung bewertet werden kann. Eine Bewertung zum Angebotspreis (auf Grund einer Vorkalkulation der Druckerei für den Verlag) ist daher richtiger. Sollte durch Unterbrechungen ein außerordentlicher Herstellungsaufwand aufgetreten sein, bleibt er ohne Ansatz, und eine Überbewertung wird vermieden. Die Bewertung der Halbfabrikate geschieht nach den bis zum Stichtag angefallenen Kosten in den Nachkalkulationskarten und ist dadurch schnell durchzuführen. Überhöhte Aufwendungen infolge von Unterbrechungen der Fertigung dürfen nicht berücksichtigt werden.

Bei der handelsrechtlichen Bewertung des Umlaufvermögens, insbesondere beim Ansatz der von der eigenen Druckerei gefertigten Verlagserzeugnisse ist ein strenger Maßstab anzulegen. Es wird jedoch bei größter Gewissenhaftigkeit kaum gelingen, in jedem Fall eine Bewertung zu finden, die unangreifbar wäre. Die Gefahr der Fehlbewertung ist außerordentlich groß.

Entscheidend für die Herstellungskosten pro Stück (z.B. bei einem Kunstbild) ist die Auflage[1]. Z.B. wird ein gut verkäufliches Bild naturgemäß mit höherer Auflage gedruckt als ein Motiv, welches nur in geringen Mengen verkauft werden kann.[2] Auf Grund der Kostendegression bei steigender Auflage im Druckgewerbe hat das Erstere pro Stück einen niedrigeren Herstellungsaufwand als der im Absatz zurückliegende Druck, auch dann, wenn beide Motive in gleicher Größe, auf dem gleichen Papier und in derselben Farbzahl hergestellt werden.

---

1) siehe Seite114ff.
2) Die Verlage bringen durchaus auch Erzeugnisse auf den Markt, die von vorneherein keinen normalen Absatz versprechen. Dafür sind besondere Gründe maßgebend: Ein solches Motiv dient der Vervollständigung der Kollektion; ein Bildverlag veröffentlicht ein gegenstandsloses Bild, das zwar kein großes Publikum anspricht, in Fachkreisen aus künstlerischen Gründen besondere Beachtung findet und dem Ansehen des Verlages förderlich ist.

Wenn die Erstauflage eines Bildes 300 Exemplare ausmacht und die Kalkulation einen Stückpreis von DM 8,-- errechnet, während ein anderes Bild bei einer Erstauflage von 4.000 Stück einen Einzelpreis von DM 0,90 ergibt, würde die Bilanz, bei Zugrundelegung der Herstellkosten für die Bewertung, wertmäßig gleichartige Güter unterschiedlich ausweisen.

Dieses Verfahren deckt sich offenbar nicht mit den Prinzipien der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit, zumal hinzukommt, daß der unterschiedliche Herstellungsaufwand nicht im Erlös zum Ausdruck gebracht werden kann, da eine entsprechende Preisdifferenzierung bei derartigen Verlagsgütern wegen der allgemein geringen Nachfrageelastizität auf diesem Gebiet nicht möglich ist, so daß Bilder in gleicher Güte, Größe und Farbzahl zu gleichen oder sehr angenäherten Verkaufspreisen angeboten werden.

Zusammenfassend ergibt sich, daß

a) zwei gleichartige Güter sehr unterschiedliche Herstellungskosten verursachen und deshalb ungleich zu bewerten wären,

b) beide jedoch nur zu gleichen Verkaufspreisen abzusetzen sind und

c) der Verkaufspreis (z.B. DM 15,--) in beiden Fällen über den Herstellungskosten liegt.

Es wird unterstellt, daß die sich beim gut verkäuflichen Bild ergebenden Herstellungskosten üblich sind und daher die bilanzielle Bewertung zu diesem Satz am ersten Bilanzstichtag nach der Fertigstellung gerechtfertigt ist. Im Hinblick auf die Herstellungskosten in Höhe von DM 8,-- pro Stück ist jedoch die Frage zu beantworten, wie in einem solchen Fall verfahren werden muß.

Die Bewertung des Umlaufvermögens nach den Vorschriften des Aktien-Gesetzes entspricht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung: "... übersteigen die ... Herstellungskosten den Wert, der den Gegenständen am Abschlußstichtag beizulegen ist, so ist höchstens dieser Wert anzuwenden" (§ 133 Nr. 3, Abs. 3). Le Coutre kommentiert: "Vielmehr gilt als allgemein gültiger Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung in der Praxis, daß der Anschaffungswert (bzw. der Wert nach Herstellungskosten, Anm. d.V.) eines Gegenstandes bei der Bilanzierung allgemein als Höchstwert angesehen wird, und der Tageswert ... da angesetzt wird, wo er sich darunter bewegt."[1]

Der sich ergebende Stückpreis von DM 8,-- ist demnach für die Bewertung nicht maßgebend; denn dieser Herstellungsaufwand entspricht nicht dem Werte des Bildes am Bilanzstichtag. Dieser Tageswert dürfte höchstens den Herstellungskosten des in normaler Auflage (4.000 Stück) gedruckten vergleichbaren leicht verkäuflichen Bildes entsprechen. Eigentlich aber würde in diesem Fall den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nur dann entsprochen werden, wenn der Posten schwer verkäuflicher Bilder einen niedrigeren Bilanzansatz bekommt als das leicht verkäufliche Motiv, bei dem sich der Tageswert nach den Herstellungskosten abzüglich der üblichen Abschreibung berechnet.

Dem Schutz des Gläubigers wäre am besten entsprochen, wenn derartige Waren sofort mit einem Merkposten bewertet würden, um damit dem ungeklärten Tatbestand, wann das Bild verkauft wird und ob es überhaupt verkauft wird, am besten Rechnung zu tragen. Die Vorschriften des Handelsrechtes gestatten dies, da hier keine Grenze für die Bewertung nach unten gesetzt ist.

---

1) Le Coutre, Bilanzrecht und Gesellschaftsbilanzen, Wiesbaden 1949, S. 14

Abgesehen von derartigen Sonderfällen ist es für die objektive Bewertung zweckmäßig, die in ihren Herstellungskosten unterschiedlichen Verlagsgüter nach Verkaufspreisen in Gruppen zusammenzufassen. Jede Gruppe wird mit einheitlichen Herstellungskosten bewertet. Darüber hinaus ist bei jedem Bild die Absatzmenge, z.B. innerhalb von drei Jahren, zu schätzen, damit nur die in dieser Zeit zu verkaufenden Bilder entsprechend bewertet werden. Der Rest wird mit dem Merkposten von DM 1,-- angesetzt.

Die Zahl der innerhalb von drei Jahren nach Herstellung möglicherweise zu verkaufenden Bilder sollte jährlich auf Grund des letztjährigen Ergebnisses berichtigt werden.

Das aufgezeigte Prinzip läßt sich praktisch jedoch nur bei Fertigerzeugnissen realisieren, während die Halbfabrikate nach herkömmlicher Methode zu Fertigungskosten bewertet werden.

Es ist nun von Wichtigkeit zu klären, ob die s t e u e r r e c h t l i c h e n V o r s c h r i f t e n die geforderte Behandlung der Verlagsgüter, d.h. vorsichtige Bewertung, zulassen. Die Bewertungsgrundsätze des Steuerrechts in bezug auf das Umlaufvermögen sind in § 6 Ziff. 2 des EStG. festgelegt, wonach die Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen hat, stattdessen aber der niedrigere Teilwert[1] (Ziffer 1, Satz 1) eingesetzt werden kann. "Falls die vollen Herstellungskosten zu hoch sind, ist der niedrigere Teilwert zu verwenden"[2]. Diese Möglichkeit muß jedoch vielfach außer acht gelassen

---

1) Im Steuerrecht ist der Teilwert der Wert, den ein Käufer für das Gut im Rahmen des Gesamtbetriebes zu zahlen bereit wäre unter der Voraussetzung, daß der Betrieb fortgeführt wird.
2) RFH Gutachten vom 4.2.39 GrSD 7/38 in Fürst a.a.O., Seite 153

werden; denn "der Teilwertgedanke muß .. bei der Beurteilung der Herstellungskosten solange ausscheiden, als nicht nachgewiesen werden kann, daß ein Käufer des Betriebes weniger bezahlen würde als den üblichen Aufwand für die Herstellung der Erzeugnisse. Die bloße Möglichkeit, daß ein Käufer weniger bezahlen werde, reicht für eine Außerachtlassung nicht aus"[1]. Die Beweislast, daß dieser Tatbestand vorliegt, liegt beim Steuerpflichtigen, der schwerlich wird nachweisen können, daß ein Käufer weniger zahlt (nicht zahlen würde), zumal, wenn ein Fall vorliegt, in dem die Herstellungskosten pro Stück - wie in unserem Beispiel zu DM 8,-- - unter dem Verkaufserlös (abzüglich Vertriebskosten und Gewinn) liegen.

Da außerdem in häufiger Verbindung mit dem Grundsatz der Aktivierungspflicht die Rechtsvermutung besteht, daß der Kaufmann wirtschaftlich[2] handelt, dürfte das Argument, daß das soeben erstellte Gut weniger wert sei als seinem Aufwand entspricht, nicht akzeptiert werden. Dies ist auch zu folgern aus den Ausführungen von Fürst[3]. "Der niedrigere Teilwert .. kann .. § 6, Ziff. 2, Satz 2 EStG. gemäß statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Dabei dürfen nicht auch Senkungen berücksichtigt werden, die für die Zukunft vorausgesehen werden, sondern nur diejenigen, die bis zum Bilanzstichtag bereits Tatsache geworden sind". Die Ausführungen von Fürst können jedoch dahingehend präzisiert werden, daß ein Umstand, der zwar nicht zum Bilanzstichtag, aber bis zur Fertigstellung der Bilanz erkennbar und zu beweisen ist, durchaus eine geringere Bewertung zum Bilanzstichtag rechtfertigen kann. Auf Grund von Beweisschwierigkeiten wird man jedoch in den meisten Fällen darauf verzichten,

---

1) E. Geißler in Fürst, S. 153
2) während die Herstellung der kleinen Auflage z.B. aus künstlerischen Gründen erfolgen kann, oder weil dieses Erzeugnis dem Ansehen des Verlages förderlich ist.
3) Fürst, S. 154

in der Steuerbilanz etwas handelsrechtlich durchaus Vernünftiges zu verwirklichen. Es wurde deshalb in den Steuerbilanzen davon ausgegangen, daß - im Unterschied zu den betriebswirtschaftlichen Bilanzen - die vollen Herstellungskosten auch in derartigen Fällen anzusetzen sind, zumal sie auch unter ungünstigsten Umständen stets ausreichend unter dem Erlös bleiben.

Wenn es also auch in den Augen des Bilanzierenden Tatsache ist, daß das Gut sofort nach Herstellung auf einen Teilwert oder sogar auf einen Merkposten abzusetzen wäre, sind aus Beweisgründen zum ersten Bilanzstichtag nach Fertigstellung überwiegend die vollen Herstellungskosten einzusetzen und insofern die Steuerbilanz von der Handelsbilanz abweichend zu gestalten. Zum nächsten Bilanzstichtag kann allerdings auf Grund der bis dahin getätigten Verkäufe beweiskräftig dargelegt werden, daß der Ansatz zu senken ist. "Ein nicht verwirklichter Verlust muß bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens ... steuerrechtlich zum Ausdruck gebracht werden ...."[1]

Während bisher der Fall untersucht wurde, bei dem wegen besonderer Umstände (geringe Auflage) anomal hohe Herstellungskosten anfallen, ist nunmehr noch zu prüfen, wie das Steuerrecht die Fälle leicht überhöhter Herstellungskosten wegen Unterbrechung der Fertigung behandelt.[2] Hier wird der Bilanzierende - wenn er die Überhöhung nachzuweisen vermag - zweifellos schon nach Herstellung der Güter in der ersten Bilanz, dem handelsbilanziellen Ansatz entsprechend, zu normalen Herstellungskosten bewerten können. "Der Ansatz des niedrigeren Teilwertes ist zulässig, wenn die Wiederbeschaffungskosten (die mutmaßlichen ...

---

1) Fürst, Seite 155
2) Das Problem tritt dann nicht auf, wenn die Bewertung nach der Vorkalkulation erfolgt. Siehe Seiten 141/142

Herstellungskosten am Stichtag der Bewertung) gesunken sind .."[1] (d.h. hier: bei ungestörter Produktion niedriger liegen, Anm.d.Verf.). "Nur die mit der ... Herstellung ursächlich zusammenhängenden Aufwendungen sind zu den ... Herstellungskosten zu rechnen."[2] Höhere Aufwendungen durch mehrmalige Unterbrechungen hängen nicht ursächlich mit der Herstellung des Bildes zusammen.

Bei Kunstdrucken z.B. hat sich eine Bewertungsusance entwickelt, die die Anerkennung der Finanzverwaltung gefunden hat. Die Methode erleichtert die Bewertung eines Lagers und die Prüfung der Bewertung. Es handelt sich darum, daß jedes Bild im ersten Jahr zu Herstellungskosten angesetzt wird; in den drei folgenden Jahren beträgt die Abschreibung je 1/3 der Herstellungskosten.

Bei dieser Methode muß der Verlag zwar von überhöhten Herstellungskosten ausgehen, wenn diese infolge geringer Auflage entstanden sind; diese "Überbewertung" wird jedoch ausgeglichen, da bei anderen Motiven ein größerer bilanzieller Wertverzehr eintritt als es der Absatzsituation entspricht.

Zusammengefaßt ergeben sich für die steuerliche Bewertung des Verlagslagers folgende Möglichkeiten:

Wenn ein Verlagsgut wegen sehr geringer Auflage ungewöhnlich hohe Herstellungskosten verursacht, bedarf es zur Teilwertabschreibung zum ersten Bilanzstichtag nach Fertigstellung des Beweises, daß ein Käufer im Rahmen des Gesamtbetriebes für dieses Gut mit Gewißheit weniger zahlt als die Herstellungskosten. In zukünftigen Bilanzen ist dagegen eine Bewertung zum Teilwert möglich, wenn der niedrigere Ansatz auf Grund geringer Verkäufe beweiskräftig darzulegen ist.

---

1) Fürst, Seite 153
2) J. Gebhardt zitiert in Fürst, Seite 330

Wenn hingegen ein Verlagsgut auf Grund von Unterbrechungsaufwänden übernormale Herstellungskosten verursacht und das Unternehmen dies nachzuweisen vermag, besteht bereits in der ersten Bilanz die Möglichkeit, den niedrigeren Teilwert anzusetzen.

Aus Gründen der Vereinfachung bei großer Lagerhaltung und einer Vielzahl von Titeln hat sich in der Praxis eine summarische Bewertungsmethode herausgebildet, die dann durch die Finanzbehörden anerkannt wird, wenn im Prinzip den oben angeführten Bewertungsvorschriften entsprochen wird.

Die Bewertung der Forderungen des Verlages ist in beiden Bilanzen von Bedeutung, weil einmal der Anteil des Exportes je nach Konditionen zu Dubiosen führen kann (Akkreditivzahlung oder Zahlung Kasse gegen Dokumente ist z.B. nicht durchsetzbar), und andererseits Teile des Einzelhandels fraglos nicht so kreditwürdig sind wie die industrielle Kundschaft der Druckerei. Nach § 40 HGB in Verbindung mit § 133 Aktien-Gesetz sind handelsbilanziell zweifelhafte oder uneinbringliche Forderungen keinesfalls mit ihrem ursprünglichen Wert anzusetzen, und in der Steuerbilanz auf Grund ihrer Abhängigkeit von der Handelsbilanz wird die Bewertung zum Teilwert nicht beanstandet. Im übrigen räumt die "Rechtsprechung dem Kaufmann bei Beurteilung des Wertes der Forderung einen großen Spielraum ein ..."[1], da er seine Verhältnisse am besten übersieht. Hinsichtlich der Bewertung der Forderungen kann also gefolgert werden, daß das Steuerrecht den handelsrechtlichen Ansätzen in der betriebswirtschaftlichen Bilanz zu folgen bereit ist.

---

1) Fürst, a.a.O., Seite 179

Abb. 14 Finanzierung der Bilanz (in 1000 DM)

	1955				1960			
Anlagevermögen	3.120,--	100 %	3.120,--	63,3 %	3.376,--	100 %	3.376,--	57,3 %
Umlaufvermögen Druckerei	1.810,--	100 %			2.070,--	82,3 %		
Umlaufvermögen Verlag	-	-			445,--	17,7 %		
Umlaufvermögen	1.810,--	100 %	1.810,--	36,7 %	2.515,--	100 %	2.515,--	42,7 %
Vermögen			4.930,--	100 %			5.891,--	100 %
Eigenkapital	3.200,--	100 %	3.200,--	64,9 %	3.600,--	100 %	3.600,--	61,2 %
langfristiges Fremdkapital	1.000,--	57,8 %			1.000,--	43,6 %		
kurzfristiges Fremdkapital	730,--	42,2 %			1.291,--	56,4 %		
Fremdkapital	1.730,--	100 %	1.730,--	35,1 %	2.291,--	100 %	2.291,--	38,8 %
Kapital			4.930,--	100 %			5.891,--	100 %

IV. Bilanzanalyse

Die unter Berücksichtigung handelsbilanzieller Vorschriften aufgestellte betriebswirtschaftliche Bilanz ist Grundlage für eine Analyse, wie der Verlag - im Zusammenhang mit der Geschäftserweiterung der Druckerei - auf die bilanzielle Situation eingewirkt hat.

Die Finanzierung[1]

Im Jahre 1955 überdeckt das Eigenkapital das Anlagevermögen mit DM 80.000,--, so daß 4,4 % des Umlaufvermögens mit eigenen Mitteln und 95,6 % durch Fremdkapital finanziert wurden. 57,8 % des Fremdkapitals haben langfristigen Charakter.

Bis zum Bilanzstichtag 1960 ist das Eigenkapital stärker gewachsen als das Anlagevermögen. Die Überdeckung beträgt in dieser Bilanz DM 224.000,--. Das Anwachsen des Bilanzvolumens ist im wesentlichen auf ein vergrößertes Umlaufvermögen zurückzuführen.

Umlaufvermögen 1955	DM 1.810.000,--
Umlaufvermögen 1960	DM 2.215.000,--
davon Verlagsanteil	DM 445.000,--

Gemessen am Gesamtkapital ist der Anteil des Fremdkapitals innerhalb der fünf Jahre gestiegen. (38,8 % in 1960, 35,1 % in 1955.) Der Anteil des langfristigen Fremdkapitals ging zurück.

Fremdkapital 1955	DM 1.730.000,--
davon langfristig	DM 1.000.000,-- (57,8 %)
Fremdkapital 1960	DM 2.291.000,--
davon langfristig	DM 1.000.000,-- (43,6 %)

1) vergl. Abbildung 14 vor Seite 171

Die Erweiterung der Druckerei bei gleichzeitiger Verlagsangliederung ist in bezug auf die Finanzierung gelungen, im wesentlichen deshalb, weil die eigenen Mittel beträchtlich verstärkt werden konnten. Sie finanzieren im Jahre 1960 einen noch größeren Teil des Umlaufvermögens als 1955.

Umlaufvermögen 1955	DM 1.810.000,--	
Finanzierungsanteil des Eigenkapitals	DM 80.000,--	(4,42 %)
Umlaufvermögen 1960	DM 2.515.000,--	
Finanzierungsanteil des Eigenkapitals	DM 224.000,--	(8,46 %)

Wenn sich trotz der Finanzierung eines erheblichen Vermögenszuwachses in der Bilanz 1960 eine günstige Bilanzstruktur ergibt, ist dies Auswirkung einer guten Rendite und der Bereitschaft der Gesellschafter, ihre Gewinnanteile dem Unternehmen zur Verfügung zu stellen. Beides war aber auch erforderlich, um neben der Geschäftserweiterung der Druckerei einen Verlag von notwendiger Größe aufzubauen, da die Finanzierung aus eigener Kraft - was auch zusätzliches Eigenkapital von seiten Dritter ausschließt - bewirkt werden sollte.

Die Liquidität

Die Liquiditätslage entspricht dem Grad der Zahlungsbereitschaft eines Unternehmens. Damit untersucht werden kann, ob die flüssigen Mittel ausreichen, um den fälligen Verpflichtungen nachzukommen, ist im Umlaufvermögen wie folgt zu gliedern:

	1955	1960
liquide Mittel 1. Grades (Geldkonten)	DM 80.000,--	DM 40.000,--
liquide Mittel 2. Grades (Forderungen)	" 800.000,--	" 990.000,--
liquide Mittel 1. und 2. Grades	DM 880.000,--	DM 1.030.000,--

Die übrigen Posten des Umlaufvermögens können nicht als liquide Mittel bezeichnet werden. In Ansehung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe hat die individuelle Auftragsfertigung auf dem Drucksektor zu Folge, daß der anteilig größte Posten, nämlich die Vorräte an Papier, Karton und Pappe, überwiegend in bestimmten Abmessungen, Gewichten und Größen - den vorliegenden Aufträgen entsprechend - auf Lager liegen, so daß eine Verwendbarkeit für liquiditätspolitische Zwecke auszuschließen ist. Die halbfertige Ware ist gleichfalls marktfern. Wenn auch kleinere Objekte auf dem Gebiet des Flachdrucks innerhalb weniger Wochen hergestellt werden können, nimmt die Produktion bei größeren Aufträgen ein halbes Jahr und mehr in Anspruch. Der Posten Fertigerzeugnisse besteht - wie die Bilanzen zeigen - nahezu ausschließlich aus Verlagserzeugnissen, bei denen die Umschlagsgeschwindigkeit nicht nur von der Art der Verlagsware abhängig ist, sondern auch von Produktgestaltung und Absatzpolitik. Für Dritte ist daher die Beurteilung dieses Postens in Verbindung mit der Liquidität ausgeschlossen, wenn keine Kenntnisse in bezug auf Zusammensetzung und Art der Verlagsware zur Verfügung stehen. Das Unternehmen selbst kann sich demgegenüber im Hinblick auf den Zeitbedarf der Realisierung ein Urteil bilden und muß diesen Posten besonders beachten, weil in weiten Bereichen des Verlagswesens Erzeugnisse mit sehr geringen Umschlagsgeschwindigkeiten anzutreffen sind[1].

1) Beispielshalber sei erwähnt, daß es als durchaus normal gilt, wenn eine Auflage von Kunstdrucken oder Schulwandbildern innerhalb von drei Jahren abgesetzt werden kann.

Für liquiditätspolitische Überlegungen können somit lediglich die liquiden Mittel 1. und 2. Grades herangezogen werden, die mit DM 1.030.000,-- den kurzfristigen Verbindlichkeiten in Höhe von DM 1.291.000,-- (einschließlich der Rückstellungen) gegenüberstehen. Die Unterdeckung beträgt DM 261.000,--.

Vor der Angliederung überdeckten die liquiden Mittel (DM 880.000,--) die kurzfristigen Verbindlichkeiten (DM 730.000,--) um DM 150.000,--.

Das Unternehmen ist illiquider geworden und kann in Zahlungsschwierigkeiten kommen, wenn

> die Länge des durchschnittlichen Zahlungsziels eine zusätzliche Lieferantenkreditreserve ausschließt und wenn der kurzfristige Bankkredit ganz oder teilweise nicht verlängert wird, da beispielsweise der Staat eine restriktive Kreditpolitik betreibt.

Für das Unternehmen besteht deshalb die Notwendigkeit, die Liquidität im Einzelfall zu untersuchen. Es ist zu prüfen, ob und inwieweit die bestehenden Kredite gefährdet sind, und ob ein zusätzlicher Kreditspielraum vorhanden ist. Wenn das Unternehmen rentabel arbeitet, das Fremdkapital nicht plötzlich abberufen werden kann und überdies noch zusätzliche Kreditmittel beschafft werden können, ist eine Liquiditätskrise nicht zu befürchten. Die Frage, ob Nettozahlung anstelle der Zahlung unter Abzug von Skonto, Aufstockung des kurzfristigen Bankkredites durch Beschaffung zusätzlicher Sicherheiten und Vergrößerung des Akzeptvolumens möglich sind, muß im Einzelfall geklärt werden.

Der Risikoausweis

Das Bilanzrisiko ist für Dritte nur schwer abzuschätzen, wenn Art und Bewertung der Bilanzposten nicht erläutert werden. Für das Unternehmen besteht jedoch die Möglichkeit, Posten für Posten der internen betriebswirtschaftlichen Bilanz auf das Risiko hin zu untersuchen und daraus Schlüsse zu ziehen.

Besonderes Augenmerk beansprucht auch in dieser Hinsicht das bilanzmäßig bedeutsame Verlagslager und dient daher als Beispiel. Bei geringer Umschlagsgeschwindigkeit und damit zusammenhängender Marktferne muß dem sich ergebenden Lagerrisiko bewertungsmäßig Rechnung getragen werden.

Die Höhe des Postens "Verlagsware" ist jedoch nicht nur abhängig von der Bewertung, sondern auch vom Verhältnis von Produktion und Absatz. Sich ständig erhöhende Bestände können Folge einer planmäßigen Sortimentsausweitung sein; die Ursache für die Ausweitung des Lagers kann aber auch darin bestehen, daß der Absatz mit dem Umfang der Ausgleichsproduktion nicht Schritt hält.

"Für alle möglichen Risiken sind in genügendem Maße Risikoprämien zurückzustellen"[1]. Ob dies nun durch Minderbewertung des Vermögens oder Bildung von Rückstellungen auf das Passivseite geschieht, ist dabei unerheblich.

1) Sommerfeld, in Isaac, Bilanzen und Bilanztheorien, Seite 120/121

4. Kapitel

Das Ergebnis der Untersuchung

1. Abschnitt: Die Betriebe des Flachdrucks

In den Betrieben des Flachdrucks werden Werbedrucksachen und Verpackungsmittel hergestellt. Es ergab sich, daß technische und organisatorische Gründe den auf dem Gebiet der Werbedrucksachen tätigen Betrieben für die Angliederung von Verlagen besondere Eignung geben, so daß diese Betriebe Gegenstand des Themas sind.

Zur Kennzeichnung der Verhältnisse im Flachdruck wurden Preisbildung und Kostenentwicklung untersucht.

Hinsichtlich der Preise mußte festgestellt werden, daß Preiserhöhungen als Konsequenz von Kostensteigerungen bei Werbedrucksachen nur schwer durchsetzbar sind. Die vorherrschende Einzelfertigung bedingt eine stets neue, unabhängige Kalkulation. Obwohl der Auftraggeber die Betriebe für einen bestimmten Druckauftrag zur Angebotsabgabe auffordert, sind die abgegebenen Preise in den meisten Fällen sehr unterschiedlich. Dies erklärt sich dadurch, daß die Zahl der Fertigungsstunden vom Kalkulator nicht festzulegen, sondern nur abzuschätzen ist, und derartige Schätzungen aus der Natur der Fertigung heraus stark voneinander abweichen. Das niedrigste Angebot ist aber Maßstab für den Abnehmer; wenn auch einzelne Betriebe auf Grund ihres akquisitorischen Potentials mehr als andere zur Angebotsabgabe aufgefordert werden, so ist damit keine günstigere Preisstellung verbunden.

Bei der Preisbildung muß weiterhin berücksichtigt werden, daß Drucksachen im allgemeinen nicht meßbar sind und sich deshalb nur annähernd vergleichen lassen.

Durch den Mangel einheitlicher Merkmale, wie etwa Gewicht, Größe und dergleichen, sind für Empfehlungen des Verbandes oder OPS-Vereinbarungen[1] unter den Produzenten nur schlecht vergleichbare Unterlagen vorhanden.

Die Erfahrungen der letzten Jahre zeigen, daß es berechtigt ist, aus den erwähnten Gründen von einer labilen Preissituation zu sprechen. Denn selbst ein kurzfristiger Auftragsmangel bei einem Teil der Betriebe führte zu einem wirklichen Preisverfall.

Angesichts der sich aus diesen Umständen ergebenden scharfen Wettbewerbssituation mußte untersucht werden, vor welchen Problemen die Betriebe auf der Kostenseite stehen. Kennzeichnend ist ein hoher Fixkostenanteil, der deshalb einen derartigen Umfang erreicht, da die Personalkosten als dazugehörig bezeichnet werden müssen. Denn es ergab sich auf Grund der Kostenzusammenstellungen, daß diese selbst bei merkbaren Beschäftigungsrückgängen keinen wesentlichen Veränderungen unterliegen, dagegen aber bei Überbeschäftigung progressiven Charakter annehmen.

Der hohe Anteil der fixen Kosten verursacht einen Mangel an Anpassungsfähigkeit an die Marktlage. Dies trifft besonders die hier zugrunde liegenden Werbedruckereien, während bei Verpackungsherstellern auf Grund eines höheren Prozentsatzes an wiederkehrenden Aufträgen die auf den Einzelauftrag entfallenden Kosten für die kaufmännische Bearbeitung geringer sind. Dadurch entstehen bei letzteren relativ niedrigere VV-Kosten. Das gleiche gilt für die vergleichbaren Fertigungskostensätze, weil eine überwiegend gleichförmige Produktion höhere Nutzungsgrade entstehen läßt.

Angesichts dieser Umstände liegt die Schwierigkeit auf dem Werbedrucksektor darin, daß die Verpackungsbetriebe gewisse einfachere Werbedrucksachen auch mit

---

1) open price system

ihrer Ausstattung fertigen können, und sie bei allgemeinen Abschwächungstendenzen des Marktes auch auf dem Werbesektor als Wettbewerber auftreten und infolge ihrer günstigeren Kalkulationssätze preisgünstiger anbieten.

Bei einer allgemeinen Abschwächung des Marktes verschärft sich also der ohnehin große Wettbewerb auf dem Werbesektor und steht dem Bemühen der Betriebe entgegen, ihre Rentabilität zu erhalten. Eine ständige Rentabilität ist aber Voraussetzung für die Sicherstellung der Selbstfinanzierung, die erforderlich ist, um dem technischen Fortschritt in bezug auf Investitionen zu folgen. Ein Einsatz von Fremdkapital für derartige Vorhaben muß vermieden werden, um ein tragbares Verhältnis von Eigen- und Fremdkapital aufrechtzuerhalten.

Eine gleichbleibende Rentabilität kann aber nur sichergestellt werden, wenn ein optimaler Beschäftigungsgrad und ein entsprechender Nutzungsgrad in allen Produktionsstufen vorliegen, was nur durch eine gleichmäßige Vollbeschäftigung möglich ist. Eine derartige Beschäftigungslage kann durch Angliederung eines Verlages aufrechterhalten werden.

2. Abschnitt: Die Angliederung von Verlagen

Ob eine Angliederung möglich ist und darüber hinaus entsprechende Wirkung hat, ist zunächst davon abhängig, ob der Flachdruckbetrieb die Voraussetzungen für die verlagsmäßige Fertigung besitzt.

Nur ein rentables Unternehmen ist für die Angliederung geeignet, weil der Verlagsaufbau neben dem Investitionsprogramm der Druckerei durch Selbstfinanzierung bewältigt werden muß, und in den ersten Jahren mit Aufbauverlusten zu rechnen ist. Das Personal muß in der Lage sein, eine anspruchsvolle Verlagsfertigung zu bewältigen, und der Betrieb muß zu diesem Zweck über eine entsprechende Einrichtung verfügen. Ein weiteres Erfordernis für die Angliederung ist ein gut ausgebildetes betriebliches Rechnungswesen, um Kostenerfassung und Kostenverteilung auf Druck und Verlag vornehmen zu können. Auch auf dem Gebiet des Finanzwesens müssen die Voraussetzungen gegeben sein, da die Langfristigkeit des Kapitalbedarfs genaue Übersichten hinsichtlich der zusätzlichen Belastungen erfordert.

Da der Flachdruckbetrieb auf Grund saisonaler und kurzfristiger Beschäftigungsschwankungen die Vollbeschäftigung nicht während des ganzen Jahres aufrechterhalten kann, bildet die Angliederung eines Verlages mit entsprechend zusätzlicher Produktion die Möglichkeit eines echten Beschäftigungsausgleichs zur Erzielung optimaler Nutzung von Kapital und Arbeit. Die Wirkung des Beschäftigungsausgleichs auf das Kostengefüge wurde anhand von Zahlenmaterial dargestellt. Es ergab sich aus den Untersuchungen, daß die Kostenlage auf Beschäftigungsschwankungen empfindlich reagiert, und daß durchaus Möglichkeiten bestehen, die Rentabilität des Unterenehmens beträchtlich zu verbessern.

Dies rührt im wesentlichen daher, daß der Anteil der fixen Kosten sehr bedeutend ist, und daher jede zusätzliche Fertigungsstunde im Sinne einer Kostendegression wirkt. Die Fertigung für den Verlag in Zeiten rückläufiger Beschäftigung auf dem Markt für Druckerzeugnisse senkt daher die Kostensätze und gibt dem Unternehmen die

Möglichkeit, sich auch bei rückläufigen Preisen den Marktverhältnissen anzupassen, da eine Kostendeckung auch dann noch stattfindet, wenn die im Wettbewerb stehenden Betriebe infolge des Mangels an Ausgleichsproduktion bereits mit Verlusten arbeiten.

Die Auswirkungen einer Verlagsangliederung wurden für einen gegebenen Betrieb untersucht. Dieses Berechnungsbeispiel ist naturgemäß nur als Anhalt zu verstehen, da die sich im jeweiligen Einzelfall ergebenden Verhältnisse - z.B. hinsichtlich des Ausmaßes an Beschäftigungsrückgang - Grundlage sein müssen.

Neben den rechnerisch zu erfassenden Wirkungen, bietet ein angegliederter Verlag einem Flachdruckbetrieb verschiedene, in ihrer Größe nicht zu bestimmende Vorteile: Die Marktlage der kombinierten Betriebswirtschaft kann zusätzlich dadurch verbessert werden, daß die vom Verlagserzeugnis geforderte Qualität zwangsläufig auch in der sonstigen Produktion des Betriebes Platz greift; die erleichterte Beschaffung von Druckvorlagen für die industrielle Abnehmerschaft auf Grund der Beziehungen des Verlages und die ständige Verbindung zu anderen Ländern mit der Möglichkeit, dort neue Methoden zu studieren, sind wertvolle Präferenzen. Ein kombinierter Betrieb ist in der Lage, eigenschöpferische Erzeugnisse vorzulegen, die den Drucksachenverbraucher auf die Möglichkeiten der Druckproduktion und der Entwurfsgestaltung des Betriebes hinweisen. Es ist ferner eine Tatsache, daß die Arbeitsintensität weitgehend vom Beschäftigungsgrad abhängig ist, d.h., daß die Produktion, auf eine Fertigungsstunde bezogen, geringer ist, wenn entsprechende Aufträge nicht anstehen. Außerdem ist zu beobachten, daß nach nicht ausgefüllten Beschäftigungslücken ein zunächst verlangsamter Produktionsablauf entsteht.

Es unterliegt also keinem Zweifel, daß die Angliederung eines Verlages eine positive Ausstrahlung auf den Betrieb hat, zumal die aufgeführten Verlagstypen ohne zusätzliche Investition und ohne zusätzliches Personal gefertigt werden können. Damit ist eine Verlagsproduktion jeder gut ausgestatteten Werbedruckerei möglich. Die Fertigung der Verlagserzeugnisse kann vorgenommen werden, wenn Beschäftigungslücken bestehen, da die angeführten Verlagstypen kein aktuelles Programm beinhalten.

Es ist für die Wirksamkeit der Verlagsarbeit entscheidend, daß das Unternehmen von vorneherein den Aufbau planmäßig betreibt. Besondere Beachtung verlangen dabei die absatzpolitischen Gegebenheiten. Bei der Produktgestaltung muß einerseits berücksichtigt werden, ob bestimmte oder alle Fertigungsabteilungen des Beschäftigungsausgleichs bedürfen, und andererseits ist das Ergebnis der Marktanalyse heranzuziehen. Dabei muß dem Gedanken des Kollektionsaufbaus Rechnung getragen werden, da der Absatz jedes Teilobjekts von der Beschaffenheit der Serie abhängig ist. Da die Produktgestaltung besondere Probleme stellt, ist sie, wie bereits festgestellt wurde, ein wesentlicher Grund dafür, daß der Verlagsaufbau eine längere Zeit beansprucht.

In Würdigung aller in dieser Arbeit untersuchten Faktoren ist die Angliederung eines Verlages für einen Flachdruckbetrieb ein geeignetes Mittel, um durch die Ausschaltung des in dieser Branche eigentümlichen saisonalen und plötzlichen Beschäftigungsmangels die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens langfristig sicherzustellen.

Die Behandlung einer Verlagsangliederung ist vom jeweiligen individuellen Tatbestand bestimmt. Die Aufgabe

dieser Arbeit bestand darin, die damit zusammenhängenden betriebswirtschaftlichen Fragen aufzuzeigen und darzulegen, wie eine Unternehmensleitung in ihren Überlegungen verfahren sollte.

Nach Ansicht des Verfassers sind die hier behandelten betriebswirtschaftlichen Fragen über den Rahmen des Flachdrucks hinaus von Bedeutung, weil die Sicherstellung einer gleichmäßigen Beschäftigung auch in anderen industriellen Bereichen zu den wesentlichen Aufgaben der Unternehmen gehört.

Literaturverzeichnis

Albrecht, Karl	Dem Mittelstand eine Chance, Frankfurt a.M. 1959
Bachmann, Kurt	Die Spielkarte in 15. Jahrhunderten, Vereinigte Altenburger und Stralsunder Spielkarten-Fabriken A.G., Altenburg Thüringen, 1932
Beck, Herbert	Der gemischte Betrieb im deutschen Verlagsbuchhandel (Dissertation), Stuttgart 1912
Beckmann, Liesel	Die betriebswirtschaftliche Finanzierung, 2. durchgesehene Auflage, Stuttgart 1956
Briele van de, Dr. Wolfgang	Wuppertal und die schwarze Kunst, Wuppertal-Elberfeld 1947
Friese	100 Jahre E. Gundlach A.G., Bielefeld, Bielefeld 1947
Fürst, Reinmar	Bilanzierungsgrundsätze in der Praxis, Essen 1956
Gerwig, Ernst	Organisation und Führung industrieller Unternehmungen, Stuttgart 1955
Gutenberg, Erich	Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage, 1. Band "Die Produktion", Berlin, Göttingen, Heidelberg 1957
Gutenberg, Erich	Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 2. Auflage, 2. Band "Der Absatz", Berlin, Göttingen, Heidelberg 1956
Isaak, Alfred	Bilanzen und Bilanztheorien, Wiesbaden (ohne Erscheinungsjahr)
Käfer, Karl	Standardkostenrechnung Budget, Plan- und Maßkosten im Rechnungswesen des Betriebes, Stuttgart 1955
Kalveram	Die kaufmännische Buchhaltung, Handelshochschule, Wiesbaden 1951
Knapp, Reinhard	Der Weg des Buches vom Verlag zum Sortiment, Wiesbaden 1958

Koch, Wirckau, Sölch, Ringleb	Umsatzsteuergesetz (Beck'sche Kurz-Kommentare, Band 19), München und Berlin 1952
Lange, Walter	Der harfende Greif, Dreiviertel Jahrhundert im Dienst der schwarzen Kunst, 75 Jahre Oscar Brandstetter, Leipzig 1937
Le Coutre, Walter	Bilanzrecht und Gesellschaftsbilanzen (in der Schriftenreihe Die Wirtschaftshochschule) Wiesbaden (ohne Erscheinungsjahr)
Lohse, H.	K. Thienemanns Verlag, Ein Spiegel von 100 Jahren deutscher Geschichte, Stuttgart 1949
Mellerowicz, Konrad	Kosten und Kostenrechnung I, Theorie der Kosten, Berlin 1951
Mellerowicz, Konrad	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, III. Band, Berlin 1948
Menz, Gerhard	Hundert Jahre Meyer's Lexikon, Leipzig 1939
Olbrich, Wilhelm	Einführung in die Verlagskunde, Stuttgart 1955
Pustet, Fritz	Die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Verlagsbuchhandel und Buchdruckgewerbe in der Gegenwart (Dissertation), Regensburg 1923
Rodenstock, Rolf	Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe, München 1950
Roeßle, Karl	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5. Auflage, Stuttgart 1956
Schmalenbach, Eugen	Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1934
Schmalenbach, Eugen	Kostenrechnung und Preispolitik, Köln und Opladen 1956
Siebert, Wolfgang	Gewerblicher Rechtsschutz, Urheber- und Verlagsrecht, Stuttgart und Köln 1950
Wagner	Ein Jahrhundert H. Wagner und E. Debes, 1835 - 1935, Darmstadt und Leipzig 1935
Wülfrath, Karl	Von der schwarzen zur bunten Kunst, Graph. Betriebe Otto Damann & Co., Wuppertal-Barmen 1952

Veröffentlichungen von Unternehmungen (ohne Benennung des Autors)

Anderthalb Jahrhunderte Rudolf M. Rohrer, 1786 - 1936, Brünn und Baden bei Wien 1937

Ein graphischer Großbetrieb, (Bildheft der Stalling A.G.) Oldenburg 1959

50 Jahre Collection Litolff, Braunschweig 1914

50 Jahre Musikaliendruckerei F.M. Geidel G.m.b.H., Leipzig, Leipzig 1935

100 Jahre GFM (Festschrift der G. Franz'schen Hofbuchdruckerei, München), München 1928

100 Jahre IFS (Festschrift der Firma I.F. Schreiber), Eßlingen, Neckar 1931

Hundert Jahre Georg Westermann, Braunschweig 1938

150 Jahre Herder Bücher, Am Büchertisch, Freiburg 1951

The Life and Times of Cyrus H.K. Curtis, 1850 - 1933, Philadelphia 1953

Verlag Bibliographisches Institut A.G., Mannheim baut wieder auf, Mannheim 1956

Verlagserzeugnisse der Firmen Breitkopf & Härtel und Brockhaus, beide in Wiesbaden

Veröffentlichungen von Verbänden

Buchhaltungsrichtlinien und Kontenrahmen für das graphische Gewerbe, herausgegeben von der Arbeitsgemeinschaft der Graphischen Verbände des Deutschen Bundesgebietes e.V., bearbeitet von Henning Krüger, West-Berlin 1952

Grundlagen der Flachdruckkalkulation, Teil I, herausgegeben von der Bundessparte Flachdruck in der Arbeitsgemeinschaft der Graphischen Verbände des Deutschen Bundesgebietes e.V., Wiesbaden 1954

Grundlagen der Flachdruckkalkulation, Teil II, Kostentabellen für den Kalkulator, herausgegeben von der Flachdruckberatung G.m.b.H., Wiesbaden 1950

Grundlagen der Flachdruckkalkulation, Teil III, 20 Kalkulationsbeispiele, berechnet von Willi Lenssen, herausgegeben von der Flachdruckberatung G.m.b.H., Wiesbaden 1958

Jahresberichte der Arbeitsgemeinschaft der Graphischen Verbände des Deutschen Bundesgebietes e.V., Wiesbaden

Kostenrechnungsrichtlinien für das graphische Gewerbe, herausgegeben von der Arbeitsgemeinschaft der Graphischen Verbände des Deutschen Bundesgebietes e.V., Berlin-West 1959

Zeitung und Zeitschriften

Handelsblatt, Wirtschaftszeitung, Düsseldorf

Industriekurier, unabhängige Zeitung für Politik, Wirtschaft und Technik, Düsseldorf

Polygraph, Der, Allgemeiner Anzeiger für die gesamte Druckindustrie, (Reproduktionstechnik, Buchbinderei und Papierverarbeitung), Frankfurt a.M., 20.7.1959

Volkswirt, Der, Wirtschafts- und Finanzzeitung, Frankfurt a.M.

Gesetzestexte:

Aktiengesetz, Betriebsverfassungsgesetz, G.m.b.H.-Gesetz, Handelsgesetz, Einkommensteuer-Gesetz und Ausgaben des Bundessteuerblattes in den Jahren 1958 und 1959

Ferner wurden verwandt:

Auskünfte der graphischen Verbände und von Betrieben des Flachdrucks.

Stichwortverzeichnis

Affichen	Das Wort "Affiche" stammt aus dem Französischen (afficher = öffentlich anschlagen). "Affiche" ist der Fachausdruck für ein Anschlagplakat.
Andruck	Vor dem Auflagendruck wird ein Andruck (Probedruck) hergestellt und dem Auftraggeber zur Begutachtung vorgelegt. Der Andruck dient als Grundlage für u.U. notwendige lithografische Korrekturen auf den Diapositivfilmen vor dem Auflagendruck.
Diapositiv	wird in der Fotografie aus dem Negativ gewonnen und besteht aus Film, während für den Amateurfotografen üblicherweise das Positiv auf Papier hergestellt wird.
Einpassen der Filme	Es ist notwendig, die Filme für alle Farben in der Montage übereinander einzupassen, damit im Verlauf des Druckes die Darstellung nicht unter einem Fehlpasser in einer Farbe leidet.
Einrichten	ist Fertigungszeit in der Druckmaschine und beinhaltet das Einpassen der Druckplatten, das Einstellen der Maschine auf die Papiergröße, das Mischen der Farbe und die Vorlage eines "guten" Bogens.

Falzautomat	Unter Falzen wird das Brechen der Bogen für die Herstellung eines Prospektes oder dergl. verstanden. Normalerweise schiebt die Falzerin Bogen nach Bogen in die Falzmaschine hinein. Wenn der Antransport der Bogen maschinell erfolgt, wird vom "Falzautomaten" gesprochen.
Farbwerk	siehe Offsetmaschinen
Farbzahl	siehe Offsetmaschinen
Kontaktgerät	In diesem Gerät wird der Film (Negativfilm) durch Ansaugung mit dem zu belichtenden Film (Diapositiv) in Kontakt gebracht, durch das entstehende Vakuum wird eine innige Verbindung beider Filme hergestellt. Eine Lichtquelle bewirkt die Belichtung des Dias an den Stellen, an denen keine Zeichnung auf dem Negativ ist, so daß das Diapositiv eine genau umgekehrte Abbildung erhält.
Lack	siehe Lackiermaschine
Lackiermaschine	besteht aus einem Anlegeapparat, der den Bogentransport besorgt, dem Lackierwerk für den Lackauftrag auf dem Druckbogen und dem Trockenkanal, in welchem durch Infrarotstrahlung der Lacküberzug getrocknet wird.
Lichtdruck	Auf den langsam laufenden Maschinen dieses dem Flachdruck verwandten Verfahrens werden in der Hauptsache hochwertige künstlerische Vorlagen vervielfältigt.

Maschinenkopie

Das Vervielfältigen eines Filmes wird "Nutzenherstellung" genannt. Die Nutzen werden im Kontaktgerät gewonnen, in der Montage entsprechend der benötigten Zahl montiert und anschließend im Kopierrahmen (Rahmenkopie) belichtet und auf die Zinkplatte kopiert.

Betriebe, die mit vielen gleichen Nutzen auf dem Druckbogen arbeiten (Etiketten, Zigarettenschachteln), bedienen sich einer Kopiermaschine. Das Dia wird in diese eingespannt und auf Grund einer Einteilung gefahren in der Art, daß nach errechneten Maßen der genaue Stand der (z.B. 32) Nutzen gewährleistet ist. Bei jeder neuen Position wird der Nutzenfilm mit der beschichteten Metallplatte in Kontakt gebracht und belichtet. Durch dieses Verfahren entfällt die Montagearbeit und der Aufwand an Material und Zeit bei der Nutzenherstellung.

Nutzen

vergleiche Maschinenkopie.

Offsetmaschinen

Im Offsetdruck werden überwiegend Ein-, Zwei- und Vierfarben-Maschinen verwendet. Die Maschinenbezeichnung gibt an, wieviel Farben bei einmaligem Bogendurchlauf gedruckt werden können und wieviele Farbwerke die Maschine infolgedessen haben muß.

Rahmenkopie

siehe Maschinenkopie.

Rakel

besteht aus dünnem Stahlblech und muß genauestens eingestellt werden, damit die ganze Farbe von der Oberfläche des Tiefdruckzylinders (nicht druckender Teil abgestrichen wird.

Sammelhefter — Eine Broschüre besteht aus mehreren Bogen (-Lagen), die vor dem Heftvorgang auf ein Band derart aufgelegt werden, daß eine Person jeweils eine bestimmte Lage auflegt und die Bogen so aufeinander fallen, daß vor dem Heften die Broschüre zusammengestellt ist. Vor der Erfindung des Sammelhefters war ein eigener Arbeitsgang für das manuelle Zusammentragen notwendig.

Stellplakate — werden Werbemittel für die Schaufensterdekoration genannt, Es handelt sich vorwiegend um auf Pappe geklebte Druckarbeiten, die vielfach als Hintergrund und Ausschmückung für einen Markenartikel verwandt werden. Größere Formate, mit einem Vorbau, Seitenteilen und dergl. werden als Schaustücke bezeichnet.

Zusammentragmaschine — Diese Maschine dient zur Zusammenstellung von gefalzten Bogen (z.B. Telefonbüchern) und nicht gefalzten Bogen (z.B. Kalenderblättern). Jede Station nimmt bei Kalendern 1 Monat auf, und bei jedem Takt wird ein Bogen auf ein Laufband befördert. Durch das Übereinanderfallen der Monatsbogen ergibt sich die Zusammenstellung des Kalenders in richtiger Reihenfolge.

L e b e n s l a u f

Am 12. Juni 1925 wurde ich, Manfred te Neues, als Sohn des Kaufmanns Dr.rer.pol. Heinz te Neues und seiner Ehefrau Lotte, geb. Crous, in Krefeld-Rhein geboren.

Ostern 1931 wurde ich eingeschult. Ab Ostern 1935 besuchte ich das Realgymnasium zu Krefeld und legte dort im Februar 1943 meine Reifeprüfung ab. Während des letzten Schuljahres, von September bis Dezember 1942, mußte ich der Dienstpflicht im Reichsarbeitsdienst genügen. Angehöriger der Wehrmacht war ich von Juli 1943 bis zum Kriegsende.

Vom Sommer 1945 bis zum September 1947 beteiligte ich mich am Wiederaufbau des elterlichen Druckereibetriebes. Anschließend wurde ich als Mitglied des Bautrupps der Universität München bei Bauarbeiten an der Sternwarte eingesetzt. Im Sommersemester 1948 begann ich mit dem Studium der Betriebswirtschaft an der Universität München und bestand das Diplomexamen im Juli 1951. Während meiner Studienzeit arbeitete ich als Vertreter für Drucksachen.

Seit Beendigung meiner Studienzeit bin ich in der Firma Dr. te Neues + Co., Druckerei- und Verlagsgesellschaft in Kempen-Ndrh. tätig. Im März 1951 heiratete ich Alexa Hasselbach aus Dessau/Anhalt. Wir haben zwei Söhne im Alter von 10 und 6 Jahren.

Kempen-Ndrh., den 29. Juni 1962

Manfred te Neues